



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

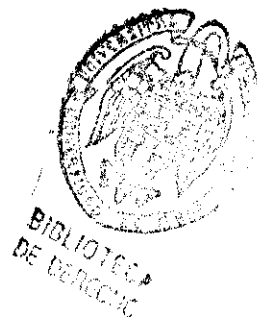
DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL

**EL DELITO FISCAL:
PARTICULAR REFERENCIA AL
ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO
PENAL**

MARÍA LOURDES BAZA DE LAFUENTE

DIRECTOR DE LA TESIS:

PROF. DR. D. ANTONIO GARCÍA-PABLOS DE MOLINA



INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y PROYECTOS

- I.- INTRODUCCIÓN. (pág. 1)
- II.- EL CODIGO PENAL DE 1822. (pág. 2)
- III.- LA LEY PENAL SOBRE LOS DELITOS DE FRAUDE CONTRA LA REAL HACIENDA DE 3 DE MAYO DE 1830. (pág. 6)
- IV.- EL REAL DECRETO DE 20 DE JUNIO DE 1852. (pág. 11)
- V.- EL CODIGO PENAL DE 1870. (pág. 16)
- VI.- LA LEY DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 1904 DE REFORMA DE LA LEGISLACION PENAL Y PROCESAL EN MATERIA DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN. (pág. 22)
- VII.- EL CODIGO PENAL DE 1928. (pág. 26)
- VIII.- EL CODIGO PENAL DE 1932. (pág. 30)
- IX.- EL CODIGO PENAL DE 1944. (pág. 34)
- X.- EL CODIGO PENAL DE 1963. (pág. 38)
- XI.- LA LEY 50/1977 DE 14 DE NOVIEMBRE SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL. (pág. 41)
- XII.- EL PROYECTO DE CÓDIGO PENAL DE 1980. (pág. 52)
- XIII.- PROPUESTA DE ANTEPROYECTO DEL NUEVO CODIGO PENAL DE 1983. (pág. 57)
- XIV.- LA LEY 2/1985, DE 29 DE ABRIL DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. (pág. 61)

XV.- EI ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CÓDIGO PENAL DE 1992. (pág. 64)

XVI.- EI PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CÓDIGO PENAL DE 1992. (pág. 65)

XVII.- EI ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CÓDIGO PENAL DE 20 DE MAYO DE 1994. (pág. 66)

XVIII.- PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. (pág. 67)

XIX.- LEY ORGÁNICA 6/1995 DE 29 DE JUNIO. (pág. 74)

XX.- LEGISLACIÓN VIGENTE. (pág.79)

CAPITULO II

EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

- I.- INTRODUCCIÓN. (pág. 80)
- II.- CONCEPTO DE BIEN JURÍDICO. (pág. 82)
- III.- CONCLUSIONES. (pág. 99)
- IV.- EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: (pág. 109)
 - 1.- POSTURA QUE CONSIDERA QUE EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO ES LA FÉ PÚBLICA. (pág. 110)
 - 2.- POSTURA QUE ATIENDE AL DEBER DE LEALTAD COMO BIEN JURÍDICO PROTEGIDO. (pág. 113)
 - 3.- POSTURA QUE ENTIENDE QUE ES EL PATRIMONIO EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO. (pág. 116)
 - 3.1.- COMO PATRIMONIO INDIVIDUAL. (pág. 117)
 - 3.2.- EL ERARIO PÚBLICO COMO BIEN JURÍDICO. (pág. 120)
 - 4.- POSTURAS QUE SE REFIEREN A CONCEPTOS O INSTITUCIONES DEL DERECHO FINANCIERO CON EL FIN DE DETERMINAR EL BIEN JURÍDICO TUTELADO: (pág. 124)
 - 4.1.- El derecho de crédito de la Hacienda como bien jurídico protegido. (pág. 124)
 - 4.2.- Interés del fisco a la percepción de ingresos. (pág. 126)
 - 4.3.- La protección del sistema fiscal. (pág. 127)

5.- LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO UN DELITO CONTRA LA FUNCIÓN TRIBUTARIA. (pág.129)

6- DELITOS CONTRA EL PODER TRIBUTARIO. (pág.135)

7.- POSTURA QUE ENTIENDE QUE SON DELITOS SOCIOECONÓMICOS. (pág. 139)

8.- POSTURA QUE SOSTIENE QUE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA SON PLURIOFENSIVOS. (pág. 154)

9.- CARECEN DE BIEN JURÍDICO: (pág.156)

9.1.- Distinción ilícito administrativo, ilícito penal. (pág.156)

V.- TOMA DE POSTURA. (pág. 163).

CAPITULO III

ANALISIS E INTERPRETACION DEL TIPO

I.- COMPORTAMIENTOS TIPICOS: UBICACIÓN DEL DELITO EN EL TITULO XIV „DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL“. (pág. 173)

II.- ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DEL TIPO: (pág. 186)

1.- PRESUPUESTO. (pág. 188)

2.- SU NATURALEZA DE NORMA PENAL EN BLANCO.
(pág. 189)

3.- COMPORTAMIENTO DEFRAUDAR: (pág.195)

3.1.- Concepto de defraudar. (pág. 195)

3.2.- Engaño. (pág. 198)

3.3.- Distinción elusión de defraudación. (pág. 204)

4.- COMPORTAMIENTO OMISIVO. (pág. 209)

5.- MEDIOS DE COMISIÓN: (pág. 229)

A) Elusión del pago de tributos (pág. 230)

B) Cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
(pág. 232)

C) Obtención indebida de devoluciones o disfrute de beneficios fiscales. (pág. 236)

6.- DELITO DE RESULTADO Y DE LESIÓN. (pág. 242)

7.- RESULTADO: (pág.244)

- a) Conveniencia de la elevación de la cuantía. (pág. 244)
- b) Naturaleza jurídica de la de la cuantía. (pág. 246)
- c) Cuota defraudada. (pág. 253)
- d) Criterios de determinación de la cuantía. (pág. 259)

8.- SUJETOS: (pág.265)

A) SUJETO ACTIVO. (pág. 265)

- a1) Personas Físicas. (pág. 274)
- a2) Personas Jurídicas. (pág. 277)

B) SUJETOS PASIVOS: (pág. 287)

- b1) Hacienda Estatal. (pág. 288)
- b2) Haciendas Autonómicas. (pág. 288)
- b3) Haciendas Locales. (pág. 291)
- b4) Hacienda de la Comunidad Económica Europea. (pág. 292).

9.- DOLO Y LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO: (pág. 295)

A) DOLO. (pág. 295)

B) LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO. (pág. 301)

C)TOMA DE POSTURA. (pág. 303)

10.- TIPOS CUALIFICADOS: (pág.307)

a) Primera Circunstancia: la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. (pág. 309)

b) Segunda Circunstancia: la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. (pág. 310)

c) Consecuencias Accesorias. (pág. 311)

11.- EL ERROR: (pág. 312)

a) Error de tipo. (pág. 313)

b) Toma de Postura. (pág. 326)

12.- LA ANTIJURICIDAD. (pág.327)

A) CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN: (pág. 330)

a1) Legítima Defensa. (pág.330)

a2) Estado de Necesidad. (pág. 331)

a3) El consentimiento del ofendido/ Ejercicio legítimo de un derecho. (pág. 335)

a4) Obediencia debida. (pág. 336)

13.- LA CULPABILIDAD: (pág. 337)

a) Error de Prohibición.(pág. 337)

CAPITULO IV

FORMAS DE APARICIÓN DEL DELITO

- I.- EL ITER CRIMINIS. (pág. 339)
- II.- LA CONSUMACIÓN: (pág. 340)
 - A) EN TRIBUTOS CON LIQUIDACIÓN. (pág. 347)
 - B) EN TRIBUTOS CON AUTOLIQUIDACIÓN. (pág. 349)
 - b1) Modalidad omisiva en la Consumación. (pág. 356)
 - C) CONSUMACIÓN EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES Y EN EL DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES. (pág. 359)
 - D) CONSUMACIÓN EN LAS RETENCIONES Y EN LOS INGRESOS A CUENTA DE RETRIBUCIONES EN ESPECIE. (pág. 360)
- III.- FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN: (pág.360).
 - A) EN LA ELUSIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS. (pág.363)
 - B) EN LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES INDEBIDAS Y EN LA OBTENCIÓN DE BENEFICIOS FISCALES INDEBIDOS. (pág. 364)
- IV.- LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: (pág. 366)
 - 1.- REGULACIÓN LEGAL. (pág. 366)
 - 2.- ANTECEDENTES. (pág.367)
 - a) Propuesta de 1983. (pág. 367)

b) Normativa Tributaria. (pág. 368)

c) Problemas que se plantearon con la regulación anterior.
(pág. 370)

3.- REGULACIÓN VIGENTE: (pág. 375)

A) Tributaria. (pág. 375)

B) Penal. (pág. 376)

4.- DERECHO ALEMÁN: (pág. 376)

A) voluntariedad. (pág. 380)

B) Fundamento. (pág. 381)

C) Naturaleza Jurídica. (pág. 383)

5.- ANÁLISIS DEL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 305: (pág. 384)

A) NATURALEZA JURÍDICA. (pág.384)

B) UBICACIÓN SISTEMÁTICA. (pág. 385)

C) FUNDAMENTO. (pág. 395)

D) ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXCUSA
ABSOLUTORIA. (pág.399)

E) SUJETOS A LOS QUE AFECTA. (PÁG. 403)

F) EXAMEN DE LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR
EL ARTÍCULO 305. (pág. 404)

CONCLUSIONES (pág.421)

BIBLIOGRAFIA

JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Nuestra investigación tiene por objeto el análisis del artículo 305 del Código Penal, dedicado al delito contra la Hacienda Pública. Su importancia radica en la nueva redacción dada por Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre, y al haberse introducido novedades importantes, como es el caso de la regularización.

El problema de la delincuencia económica es un tema importante, dadas las características del delincuente, al que se denomina de cuello blanco por pertenecer a un estrato social medio o elevado y, dados los efectos que el delito provoca en el orden social y económico de una Comunidad. Se trata de un ilícito que afecta como veremos a un bien jurídico universal, a intereses generales que determinan ciertamente a veces insensibles reacciones sociales o, por el contrario, excesivas, que nos obliga a cuestionarnos su obligada criminalización.

El presupuesto previo del delito se caracteriza por una relación jurídica tributaria entre la Hacienda pública como acreedora y el obligado tributario como deudor. La Hacienda Pública se nutre de recursos tributarios, necesarios para el cumplimiento de las funciones sociales y económicas encomendadas por la Constitución Española. Se hacía imprescindible un estudio del ilícito atendiendo no sólo al análisis de los elementos del tipo de injusto sino abordando la cuestión de su justificación desde el punto de vista del bien jurídico.

El trabajo se ha estructurado en cuatro partes fundamentales que *corresponden a cada uno de los cuatro capítulos de que consta.*

La primera parte se ha dedicado al estudio de los antecedentes histórico-legislativos del delito contra la Hacienda Pública, distinguiendo las distintas fases por las que ha pasado el delito. Se trata de analizar su origen y determinar las razones políticocriminales que han llevado al legislador a introducir esta figura en el Código Penal. Para ello hemos hecho un resumen de los cambios más significativos que se han producido en el tipo, desde su nacimiento hasta la regulación vigente. Sin olvidar el examen de la legislación tributaria, imprescindible para la comprensión de la regulación penal.

El delito de defraudación tributaria se regula por primera vez en el Código Penal de 1822 en un título denominado "De los que rehusan al Estado los derechos que le deben", aunque sin ninguna aplicación. Posteriormente se recoge el ilícito en un título relativo a las falsedades, bajo el epígrafe "De la ocultación fraudulenta de bienes o industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncia falsas". El delito se regula la mayoría de las veces en texto punitivo, pero a veces se trata en Ley especial junto con el contrabando. Se exige en todo caso, un requerimiento previo por parte de funcionario administrativo competente, lo que impide en cierta manera su consumación y aplicación. La sanción es en todo caso pecuniaria.

Destaca la Ley 14/77 de 14 de noviembre, que determina un cambio importante en la regulación del delito. Bajo la denominación "Del Delito Fiscal" se recoge el fraude fiscal en el artículo 319. Y se

establecen cambios significativos en la redacción. Así, se utiliza el término defraudación y se recogen presunciones del ánimo de defraudar que junto a la prejudicialidad administrativa obligatoria plantean problemas importantes de aplicación. La Ley de 2/1985, de 29 de abril, viene a resolver los problemas, al suprimir tanto las presunciones como la prejudicialidad. Sin embargo, deja abiertas otras cuestiones, que se agravan como consecuencia de la promulgación de las Disposiciones Adicionales trece y catorce de la Ley 18/1991 de 6 de junio relativa al IRPF y del artículo 61-2 de la LGT. En este periodo se comienza a exigir por la doctrina una incorporación expresa de la figura de la regularización en el texto punitivo. Y, después de diversas propuestas de la Administración Tributaria, se recoge el fraude fiscal y la regularización con algunos cambios respecto de la regulación anterior en la Ley Orgánica de 6/1995 de 29 de Junio. Por último, destaca la Ley Orgánica de 10/1995 de 23 de noviembre por la que se promulga el Código Penal vigente y que recoge sin modificaciones importantes la regulación de la ley anterior.

El segundo capítulo trata del estudio del bien jurídico protegido que consideramos imprescindible, al igual que en otros delitos, para justificar su criminalización. Realizamos, por ello, un recorrido histórico de las diferentes tesis adoptadas por la doctrina en torno al bien jurídico en general, para poder llegar a nuestra postura. Analizando la diferenciación entre el ilícito administrativo y el penal y, cuestionándonos si de acuerdo con el principio de "ultima ratio" del Derecho Penal, no sería más aconsejable su sancionabilidad por el Derecho Administrativo Tributario.

Con igual finalidad, abordamos el análisis de las posiciones dogmáticas defendidas sobre el bien jurídico en el delito contra la Hacienda Pública, desde aquellas primeras que la configuraban como un delito de falsedad, pasando por las tesis patrimonialistas, hasta conectarlo con la denominada delincuencia socioeconómica.

El tercer capítulo, se dedica al análisis del tipo de injusto en el delito de defraudación tributaria del artículo 305. Empezando por una breve referencia a las figuras recogidas dentro del mismo Título, ya que aunque no son idénticas, contienen similitudes dignas de destacar. Tratan, en todo caso, todas ellas de delitos bien en la faceta social bien en la económica, como forma de protección del modelo económico-social. Recogiendo asimismo la figura de la regularización.

A continuación, entramos en el estudio de los elementos típicos propios del precepto (artículo 305). Interpretando el término “defraudación” y poniéndolo en relación con la evasión legal y con la elusión; materia importante que nos obliga a deslindar el fraude tributario y el fraude a la Ley. Se trata del problema del engaño, concepto implícito en el de defraudación como entiende la mayoría de la doctrina y que debe ser idóneo para producir error en la Administración.

Posteriormente, tratamos del tema de la omisión, objeto de discusión en la doctrina, en cuanto por algunos autores se ha considerado como constitutiva de delito, la mera omisión de la declaración, haciendo hincapie en las posibles conexiones con los casos de las simples infracciones de deberes tributarios.

Planteamos la posibilidad de ley penal en blanco, analizando las posturas doctrinales sobre el tema y abordamos la polémica de la cuantía, si se trata de una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo abarcado por el dolo.

A continuación estudiamos los medios comisivos recogidos por el precepto, al haber ampliado éste alguno de ellos, en régimen de numerus clausus de los medios de defraudación tributaria.

De suma importancia, es el análisis de los sujetos, al considerar con la mayoría de la doctrina que estamos ante un delito especial propio. Principalmente, se nos plantean los problemas en los casos de defraudaciones fiscales realizadas por personas jurídicas, cuestión discutida por la doctrina y que nos obliga a dilucidar si tienen capacidad y responsabilidad penal. Tratamos también igualmente, de los casos de participación en este delito, analizándolos conforme a las reglas generales del Código Penal.

El examen del error es indispensable y como veremos difícil de deslindar ambas modalidades en este delito, dado que el desconocimiento del deber fiscal puede producir tanto un error de tipo como de prohibición.

Por último, en el cuarto capítulo, nos centramos en la consumación, tema polémico que ha dado lugar a diferentes posiciones por parte de la doctrina, posturas que recogemos, distinguiendo en todas ellas las posibilidades de acuerdo con las modalidades de comisión.

Finalmente, hacemos un recorrido de la "selbstanzeige" alemana que tanto ha influido en nuestra figura de la regularización y nos dedicamos al estudio del párrafo cuarto del precepto atendiendo a los presupuestos positivos y negativos que requiere éste para otorgar el beneficio del levantamiento de pena.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, hemos entendido necesario un examen profundo de este delito, dado que repercute de *forma importante en la Comunidad, en intereses tan importantes como* son los sociales y económicos que están tan unidos a la calidad de vida y que requieren de una protección penal, al no existir otras instancias del ordenamiento que permitan de forma eficaz su tutela.

Creemos que la importancia de las cuestiones y problemas tratados en el trabajo avalan suficientemente la investigación llevada a cabo, al ser un tema actual y complejo que exige de un profundo examen.

CAPITULO I

CAPITULO I

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS Y PROYECTOS

I.- INTRODUCCION.-

Prescindiendo de los antecedentes legislativos anteriores a la codificación, la regulación del delito fiscal ha experimentado importantes variaciones, tanto en relación al interés protegido, como a la naturaleza de los tipos.

En un principio, estos tipos aparecen vinculados, en su entendimiento, a las falsedades, aún cuando en títulos diversos, postura que llega hasta épocas recientes, acentuándose en otros momentos el carácter defraudatorio. Igualmente el significado del bien jurídico ha sido diferente en las diversas épocas.

En el estudio de los antecedentes del actual delito fiscal, no puede prescindirse del examen de la legislación tributaria, en cuanto señala el marco legal del sistema impositivo, imprescindible para el entendimiento de la regulación penal. Por ello, en este primer capítulo, relacionaremos la legislación penal, con la tributaria de la misma época.

II.- CODIGO PENAL DE 1822.-

En una época de inestabilidad política y de profunda debilidad económica, durante el trienio denominado liberal, se promulga el código penal de 1822¹. Este código aunque difiere en estructura literaria y estilo de los posteriores, les va a influir en otros sentidos poderosamente. A diferencia de los códigos siguientes, donde su contenido se sistematiza en tres libros (parte general, delitos y faltas), el Código Penal de 1822 constaba de un Título preliminar (artículos 1 a 187), una parte primera "De los delitos contra la Sociedad" (artículos 188 a 604) y otra parte segunda "De los delitos contra los particulares" (artículos 605 a 816)².

Se regula por primera vez el delito fiscal, dentro "De los delitos contra la Sociedad", concretamente en el Título VIII bajo el epígrafe "De los que

¹La vigencia del Código Penal de 1822 fue breve. Se promulgó el día 9 de Julio de 1822, no entrando en vigor, sin embargo, hasta el 1 de enero de 1823. Posteriormente, se anuló el 7 de abril de ese mismo año al restaurarse el régimen absolutista, tras la invasión de los cien mil hijos de San Luis. Aunque en un primer momento se cuestionó su vigencia y aplicación, hoy se ha logrado confirmar ésta a través de numerosos trabajos.; Véase, SAINZ CANTERO, J.A., *"El informe de la Universidad de Granada sobre el proyecto que dio lugar al Código Penal de 1822"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XX, 1967, pág. 509 y sgs.; CASABO RUIZ, J.R., *"La aplicación del Código Penal de 1822"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXXII, Fascículo II, 1979, págs. 333 y sgs.; ANTON ONECA, J., *"Historia del Código Penal de 1822"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, número 3, Tomo XVIII, Fascículo II, 1965, págs. 263 y sgs.; ALVAREZ GARCIA, F.J., *"Contribución al estudio sobre la aplicación del Código Penal de 1822"*, Cuadernos de Política Criminal número 5, 1978, págs. 229 y sgs.; ALONSO Y ALONSO, *"De la vigencia y aplicación del Código Penal de 1822"*, Revista de la Escuela de Estudios Penitenciarios, número 11, 1946, págs. 2 y sgs.; CEREZO MIR, J., *"Curso de derecho penal español"*, Parte General I, 3ª Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 102 y sgs.

²CÓDIGO PENAL ESPAÑOL DE 1822, Introducción, Editado en la imprenta Nacional de Madrid.

rehusan al Estado los servicios que le deben", con un Capítulo único (artículos 573, 574 y 575).

En la Constitución Española de 1812 se proclaman principios como el de igualdad ante la Ley, de proporcionalidad de las cargas fiscales y de contribución directa en los artículos 339 y 344.³ Pero el fraude fiscal no se reguló hasta que se introducen los citados artículos en el Código Penal de 1822. El artículo 574 puede ser considerado como el verdadero antecedente del delito fiscal al afrontar el fraude, dedicándose los otros dos artículos a supuestos de negativa al pago y de falsedad.

El artículo 573⁴ establece la obligación que tienen todos los españoles sin distinción alguna de contribuir a las cargas públicas en proporción a sus haberes. Recogiendo, por tanto los tres principios, de igualdad ante la ley, de proporcionalidad de las cargas fiscales y de contribución directa proclamados por la Constitución de 1812. Se regula, por primera vez la negativa al pago de la cuota correspondiente en el reparto de contribuciones públicas, sancionándola con una multa consistente en un recargo del 50% más de dicha cuota y el apremio para que satisfaga una y otra cantidad, siempre, y cuando se hayan agotado previamente o no se

³Artículo 339: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles, en proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno".

Artículo 344: "Fijada la cuota de la contribución directa las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza...."

⁴Artículo 573: "El que contraviniendo á la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, ó no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado á satisfacer una y otra cantidad".

hayan querido utilizar por el sujeto, no conforme con la cuota, todos los trámites legales que éste tuviera para rectificarla⁵.

Noreña Salto estima que este artículo no recoge propiamente una forma de fraude pues no contempla ningún tipo de ocultación o disminución del hecho imponible o de su valor económico, sino únicamente un incumplimiento de la obligación tributaria⁶.

El fraude fiscal se recoge en el artículo 574⁷ que se debe considerar como el verdadero antecedente del delito fiscal. Castiga al que oculta o disminuye fraudulentamente o con malicia sus bienes, rentas o utilidades, con el objeto de no satisfacer la cuota que legalmente le corresponde. Se exige, por tanto, que esa ocultación o disminución se realice de manera dolosa, con intención de evitar que la Hacienda Pública pueda determinar la cuota tributaria correspondiente al sujeto activo, no cabiendo en ningún caso la comisión culposa. La pena era una multa equivalente al importe de lo que

⁵De acuerdo con la letra del precepto Noreña Salto considera que era preciso que se hubieran agotado todos los trámites legales de rectificación de la cuota o que hubiera renunciado a los recursos que tuviera en orden a esa rectificación, de tal manera que ya no pudiera ser impugnada la cuota fijada en el reparto. Es decir, que sí el contribuyente no recurría, mediante los recursos previstos en la ley, sería necesario que concluyeran los plazos legales establecidos para recurrir, para que estuviéramos ante el delito descrito en el artículo 573. Si por el contrario, el contribuyente decidía interponer recurso, era necesario que el recurso no hubiera sido resuelto imponiéndole el pago de la cuota, con la negativa posterior de éste a la satisfacción de la misma. NOREÑA SALTO, J. R., *"El Delito Fiscal"*, Editorial de la Universidad Complutense de Madrid. 1983, págs 105 y sgs.

⁶Ibidem.

⁷Artículo 574: "El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando ó disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas ó utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado ú ocultado para disminuir aquella".

hubiera rebajado u ocultado para disminuir la cuota, es decir, se le castiga con una sanción del 100%, además del pago de la cuota.

Noreña Salto considera que estos artículos sancionan conductas referidas a dos diferentes momentos de la relación tributaria. El artículo 573 trata del momento en que ya se ha determinado la cuota tributaria, mientras que el artículo 574 encaja plenamente dentro del fraude fiscal, en cuanto consiste en una conducta anterior a la determinación de la cuota tributaria encaminada a que la Administración no pueda establecerla. Asimismo, mantiene este autor que, en ambos casos, el incumplimiento realizado o pretendido puede ser parcial; en el artículo 574 se puede producir de forma clara mediante la ocultación o disminución de las rentas, bienes o utilidades, en tanto que en el artículo 573, el incumplimiento parcial puede originarse por el impago de parte de la cuota⁸

Por último el artículo 575⁹ hacía referencia a las falsedades. Imponía una pena de multa, igual a la establecida por el artículo 574, a los testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, reparto de contribución o valoración de utilidades que colaboren en la realización del fraude a través de declaraciones falsas; mancomunada a todos los que hubieran participado criminalmente en el fraude fiscal, sin perjuicio de la correspondiente por el delito de falsedad.

⁸NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 108.

⁹Artículo 575: "Si contribuyeren al fraude con declaraciones falsas algunos testigos ó peritos nombrados para la tasación de bienes, valuaciones de utilidades, ó reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual á la prescrita en el artículo anterior; sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad".

Regulaba, por tanto, una forma especial de participación criminal en el fraude fiscal cometido por otro, de testigos o peritos falsos¹⁰

III.- LEY PENAL SOBRE LOS DELITOS DE FRAUDE CONTRA LA REAL HACIENDA DE 3 DE MAYO DE 1830.-

En 1823 los Cien Mil hijos de San Luis entran en España, restaurándose el absolutismo. Fernando VII declara abolida tanto la Constitución de 1812 como el Código Penal de 1822. El 3 de Mayo de 1830 se promulga la Ley penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda para intentar acabar con los delitos de contrabando y defraudación que llegan a ser de escandalosa frecuencia. Según Silvela, la Ley responde a un espíritu eminentemente proteccionista y de gravísima severidad¹¹. Es la primera disposición legal en nuestra Patria en la que se regula de forma conjunta el contrabando y la defraudación¹². Esta Ley penal de 1830 constaba de 207 artículos y 5 Títulos.

El Título I bajo la rúbrica "De los delitos contra la Real Hacienda a que es aplicable esta Ley, y su calificación", contiene 15 artículos:

¹⁰NOREÑA SALTO, J. R., "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág 109.

¹¹SILVELA L./ SILVELA E., "El Derecho Penal estudiado en principios y en la Legislación vigente en España", Parte segunda, Madrid, 1903, pág 41.

¹²MASAVEU, J., "Nuevo Derecho Penal", Editorial Reus, Madrid, 1929, pág 274.

El artículo 1 recoge los delitos de fraude contra la Real Hacienda que son objeto de esta Ley. Así en el apartado 2º considera como objeto "2.- La defraudación en el pago de las contribuciones Reales". Los artículos 2 al 10 recogen supuestos de contrabando.

Los artículos 11 a 14 regulan el fraude fiscal, abarcando diferentes casos de defraudación. Establece el artículo 11 que: "Se incurre en el delito de defraudación contra mi Real Hacienda en las Rentas Generales ó de Aduanas:

1º.- Por la introducción en el territorio español de géneros extranjeros ó coloniales, sin haber hecho el portador su declaración en la primera Aduana de entrada mas inmediata al punto de la frontera de mar ó de tierra por donde se hayan introducido, proveyéndose en aquella oficina de las guías correspondientes para su circulación.

2º.- Por la conducción en territorio español de todo género extranjero ó colonial, sin justificarse su legítima introducción con las guías correspondientes, de que deberá ir provisto el conductor, y asimismo con los sellos ó marchamos de la Real Aduana, siendo los géneros de las clases en que según instrucciones se deberán poner estos signos en ellos mismos, ó en los fardos y cajones en que se contengan.

O si, aun cuando se lleven estos documentos y los géneros estén sellados ó marchamados, se hallaren fuera del tránsito que estuviere marcado en ellos para la conducción de los géneros.

Y si, no estando designado el tránsito, se hiciere la conducción por caminos que no dirijan vía recta al destino que esté prefijado en las mismas guías.

3º.-Por la detentación en almacén ó tienda, sea á puerta cerrada ó abierta, de géneros extranjeros ó coloniales, aun cuando sea en retazos ó

pequeñas porciones, sin que el tenedor acredite su legítima procedencia en la forma prescrita en los reglamentos de Aduanas.

4º.- Por la detentación asimismo de los géneros extranjeros o coloniales en cualquiera casa particular, siempre que estando en piezas, en fardos ó en bultos enteros, no tengan estos los sellos y marchamos de las Reales Aduanas. Y si escediendo la cantidad de géneros hallados en esta forma, de la que por los reglamentos se permita poseer sin otros requisitos para el consumo doméstico, no justificare además el tenedor la legítima procedencia de ellos con los documentos prevenidos en los mismos reglamentos.

5º.- Por la esportacion de géneros y frutos del Reino sujetos al pago de derechos en las Aduanas de salida y sin haberlos satisfecho íntegramente, y por la tentativa del mismo delito justificada por la aprehensión de estos efectos dentro de la zona determinada en los reglamentos de Aduanas, sin que sus portadores ó detentadores tengan las guías competentes para legitimar el transporte ó la detentación."

El artículo 12 determina los casos en que se incurre en delito de defraudación en relación con los géneros, frutos del Reino que están sometidos al pago de impuestos (derechos de puertas, rentas provinciales...) ¹³. Mientras que el artículo 13 los establece con referencia a la declaración que hace el contribuyente respecto a la cuota ¹⁴.

¹³Artículo 12:"Con respecto á los géneros, frutos y efectos del Reino sujetos al pago de rentas provinciales, derechos de puertas ú otro cualquiera impuesto, se incurre en delito de defraudación:

1º.- Por la introducción en los pueblos donde se hallen establecidos los derechos de puertas sin hacer la declaración y adeudar el correspondiente derecho en las oficinas de entrada.

Por último, el artículo 14 recoge los supuestos de defraudación en las contribuciones directas: "En cuanto a las contribuciones directas se incurre en delito de defraudación:

1º.- Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad ú oficina adonde corresponda.

2º.- Por cualquiera falsedad que se cometa en la declaración que se dé para la graduación del derecho.

3º.- Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión ú otro acto que cause el derecho.

4º.- Por cualquiera simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos.

5º.- Por toda otra especie de violación á las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa á

2º.- Por su conducción hácia los mismos pueblos dentro del radio que esté marcado por distintas vias de las que estén prevenidas en los reglamentos espeditos al efecto, ó bien en menor cantidad de la que estos prefijen, ó finalmente con violación de cualquiera otro requisito que en ellos se halle determinado.

3º.- Por omitirse en los pueblos no sujetos á los derechos de puertas, las declaraciones á la autoridad ú oficina competente, y el adeudo de derechos en la forma que las circunstancias respectivas de cada ramo tengan establecida, y siempre que en el transporte de estos mismos efectos se dejen de cumplir las formalidades, ó no se acompañen los documentos que aquella halla prescrito."

¹⁴Artículo 13: "En toda especie de contribución, cuya cuota se haya de graduar por la manifestación que haga el contribuyente de la cantidad y calidad del género que causa el derecho, se incurrirá en el delito de defraudación:

1º.- si el portador manifestare un género de especie sujeto á un derecho inferior al que realmente lleva.

2º.- Si en géneros de una misma especie, sujetos á graduación de derecho diferente según su calidad, manifieste ser la que conduce de grado inferior al que realmente tenga, y la diferencia pase de ocho por ciento.

3º.- Si en la cantidad efectiva de géneros y la que se declaró para adeudar el derecho hubiere un exceso á favor de aquella de mas del 3 por ciento".

eludir ó disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa".

El artículo 15 trata de los delitos de contrabando y defraudación realizados a través de buques.

El Título II consta de ocho secciones y bajo la rúbrica "De las penas contra los reos de contrabando y defraudación" se contienen, sección 2ª (artículos 57 a 64), las penas correspondientes a los delitos de defraudación y contrabando, que consistían en comiso y multa (normalmente ésta del quíntuplo del derecho defraudado). Respecto de las contribuciones directas el artículo 64 impone como pena una multa del quíntuplo de la cantidad del derecho defraudado, así como la satisfacción de los gastos originados por la comprobación del fraude¹⁵. Las secciones siguientes (de la 3 a la 8) establecen otras penas y disposiciones generales sobre la aplicación de las mismas para los funcionarios de la Real Hacienda que cometan delito de connivencia en el contrabando o la defraudación; los cómplices en los delitos de contrabando y defraudación; los contrabandistas o defraudadores que cometan delito de resistencia violenta; los que realicen delitos de falsificación dirigidos a facilitar el contrabando o la defraudación; los que omitan las obligaciones impuestas por las leyes para perseguir o impedir el contrabando o la defraudación.

¹⁵Artículo 64: "Los que cometan cualquier acto de defraudación para el pago y graduación de las cuotas de las contribuciones directas en algunos de los modos determinados en el artículo 14 de esta Ley, incurrirán en la multa del quíntuplo de la cantidad del derecho en que consista la defraudación, satisfaciendo asimismo los gastos que se ocasionen en las diligencias necesarias para la comprobación del fraude".

El Título III, en los artículos 97 a 124, determinaba el modo de proceder en la averiguación y pesquisa de los delitos de contrabando y defraudación. El Título IV trataba sobre la jurisdicción privativa para los delitos de contrabando y defraudación en los artículos 125 a 133. Y, por último, el Título V en los artículos 134 a 207 hacía referencia al procedimiento judicial de estos dos delitos.

IV.- REAL DECRETO DE 20 DE JUNIO DE 1852.-

El Código Penal de 1848 excluyó los delitos de fraude contra la Hacienda Pública, y lo mismo ocurre en la reforma de 1850, continuando en vigor la Ley de 1830 dictada por Fernando VII. En 1849 Bravo Murillo presenta a las Cortes un Proyecto de ley sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, que se aprueba inmediatamente por el Senado, pero no por el Congreso. Considerándose urgente la reforma el Gobierno propone al Monarca que el proyecto se delibere por el Congreso y se publique, con algunas variantes, en forma de Real Decreto, lo cual, tuvo efecto el 20 de Junio de 1852¹⁶.

Así, el R.D. de 1852 aprueba, con algunas modificaciones, el proyecto de ley sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de

¹⁶SILVELA L./ SILVELA E., *"El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España"*, o.p. cit., pág.41.; Véase también, MASAVEU J., *"Nuevo Derecho Penal"*, o.p. cit., pág 274.

contrabando y fraude¹⁷. En su Exposición de Motivos manifiesta que "al haber sido suprimido el Consejo de Hacienda a quien se le había encomendado el conocimiento de los negocios civiles y criminales del ramo, y la jurisdicción contenciosa que ejercían los Ministros de Hacienda como Superintendentes generales de la misma, auxiliados por sus asesores; al haberse alterado el orden de proceder en estos juicios, faltan las bases en que descansaba la mencionada Ley, no existe un sistema homogéneo en este importante ramo del servicio público.....

Con el fin de ocurrir a los inconvenientes que de este estado se seguían; fijar de una manera clara y precisa los actos que propiamente constituyen los delitos de contrabando y defraudación¹⁸, establecer un orden de procedimientos sencillo y limitado, desapareciendo la especie de confusión que existe en la parte penal y en el enjuiciamiento, y hacer más pronta y expedita la administración de justicia, más eficaz la represión del tráfico ilícito, que tantos daños morales y materiales ocasiona al País.... se somete a la deliberación de las Cortes este Proyecto"¹⁹.

Este R.D. constaba de 4 Títulos: El Primero contenía 4 capítulos que trataban del conocimiento de los negocios judiciales de Hacienda en primera y segunda instancia (artículos 1 a 16). El Título II bajo la rúbrica "De los Delitos de contrabando y defraudación" regulaba en el artículo 19, el delito de defraudación: "Se incurre en el delito de defraudación:

6º.- Defraudando o intentando eludir el pago de los derechos de consumo, así en los pueblos sujetos al derecho de puertas, como en los administrados, arrendados o encabezados, ya sea introduciendo los géneros

¹⁷Hace referencia este R.D. de 1852 a la Ley de 3 de Mayo de 1830.

¹⁸El subrayado es nuestro.

¹⁹Real Decreto de 20 de Junio de 1852. Colección Legislativa, 1852, 2º cuatrimestre.

gravados por este impuesto, sin hacer la declaración ni adeudar el derecho correspondiente, ya conduciéndolos dentro del radio por distintas vías de las que estén marcadas, o ya faltando a cualquiera otro de los requisitos que para evitar fraudes se hallen prevenidos por las instrucciones y reglamentos del ramo.

7º.- Alterando, en cuanto a la calidad o cantidad de los efectos imponibles, las declaraciones o manifestación del contribuyente que hayan de servir para graduar la cuota del derecho de puertos o de consumo siempre que la alteración pudiera haber producido un menoscabo al Erario equivalente al 5% del importe de los derechos correspondientes á la cantidad ó calidad de los géneros declarados.

8º.- Omitiendo la declaración que debe hacerse para la exacción de toda contribución directa á la Autoridad ú oficina que corresponda, previo el requerimiento de la Administración, en la forma prevenida en las instrucciones.

9º.- Ocultando cualquiera propiedad, contrato, sucesión, posesión ú otro acto que esté sujeto a la exacción del impuesto ó derecho respectivo en la referida declaración, y faltando en ella á la verdad de los hechos, ó cometiendo simulación en los documentos que la justifiquen".

Recoge tres supuestos de fraude fiscal: el no presentar la declaración ante la Administración después de haber sido requerida por ésta; ocultar cualquier renta, utilidad, propiedad y por último, cometer falsificaciones en documentos con el fin de ver rebajada su cuota y engañar a la Hacienda Pública.

El Título III bajo la denominación "De la Persecución del contrabando y defraudación" establece en su capítulo I las personas obligadas a perseguir

estos delitos; en el capítulo II fija la posibilidad de reconocimiento de los edificios, caballerías, carruajes y embarcaciones por los agentes de la Hacienda Pública, siempre que éstos estuvieran autorizados por mandamiento escrito de la Autoridad competente.

Finalmente, el Título IV regula en cinco capítulos (artículos 53 a 115) los procedimientos administrativos y judiciales en materia de contrabando y defraudación.

A pesar de estas disposiciones penales, el sistema tributario no comienza hasta la reforma de Mon Santillan, el 23 de Mayo de 1845, que consigue la unificación fiscal española. Antes existían múltiples y diversos gravámenes²⁰ que no respondían a criterio alguno de racionalidad fiscal, pues, las peculiaridades regionales determinaban que no se respetase la unidad de Caja, dificultando enormemente la acción de la Administración²¹.

²⁰Los impuestos en esta época eran impuestos de producto, de tal manera que se gravaban los bienes y no las personas.

²¹Así lo manifiesta Cesar Albiñana al declarar que, se intentó sin éxito crear una única contribución: "En la nueva contribución territorial se refundía la de Paja y utensilios, la de Frutos civiles, la de Catastro de Aragón, la de catastro de Cataluña, la de equivalente de Valencia, la Talla de Mallorca, la de Cuarteles de Madrid, el Derecho de Sucesiones, la Manda Pía Forzosa, el Donativo de las provincias vascongadas, el Cupo territorial, de la contribución de Culto y clero y la contribución directa".; ALBIÑANA, C., *"El Sistema Fiscal Español"*, 2ª edición. Editorial Guadiana de publicaciones S.A., Madrid, 1974, pág. 129. Y, en este mismo sentido, AGUSTIN CARRASCO, P., *"Tratado de las Contribuciones directas de España"*, Madrid, 1867, págs 13 y sgs.; FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de derecho financiero español"*, 10ª edición, Ed. Pons, Madrid, 1988, págs. 242 y sgs.

La reforma de Santillán simplificó el cuadro de los impuestos, posibilitó una mejor administración y recaudación, y puso el acento en la propiedad inmobiliaria y en las explotaciones agropecuarias²².

²²El Sistema Fiscal después de la reforma queda de la siguiente forma:

1.- Impuestos directos:

1.1.- Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

1.2.- Subsidio industrial y de comercio

1.3.- Derecho de Hipotecas

1.4.- Contribución sobre inquilinatos.

2.- Impuestos indirectos:

2.1.- sello

2.2.- consumos

2.3.- Aduanas

3.- Monopolios:

3.1.- Tabacos

3.2.- Sal

3.3.- Pólvora

4.- Otros ingresos: 4.1.- lotería y desamortización.". Véase, ALBIÑANA, C., *"El Sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., pág 130.; FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, op. cit., págs. 242 y sgs.

V.- CODIGO PENAL DE 1870.-

Bajo una situación de crisis financiera y política, se presenta el Código Penal de 1870 el 30 de mayo de ese mismo año por el Ministro de Gracia y Justicia Montero Ríos. El Código fue aprobado provisionalmente, con el fin de ser discutido posteriormente después del estío; sin embargo, esa discusión nunca tuvo lugar y el código denominado ya "Código de Verano" dejó de serlo al autorizar la Ley de 17 de junio de 1870 al Ministro de Gracia y Justicia" para plantear como ley provisional el adjunto proyecto reformando el Código Penal" y de acuerdo con esas atribuciones se promulgó el Decreto de 30 de agosto de 1870 con el fin de que se cumpliera y ejecutara el Código Penal²³.

El Código de 1870 difiere en su estructura de los códigos de 1822 y de 1848. Contiene 626 artículos y esta dividido en tres libros: el primero lleva la rúbrica de "Disposiciones generales sobre los delitos y faltas, las personas responsables y las penas"; el segundo "de Delitos y sus penas" y el tercero "De las faltas y sus penas"²⁴.

En el Libro II "De los delitos y sus penas", en el Título III (de las falsedades), en el Capítulo VI bajo la denominación "De la ocultación fraudulenta de bienes ó de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas", artículo 331, regula el CP de 1870 el fraude fiscal: "El que

²³LÓPEZ BARJA, J./ RODRIGUEZ RAMOS L./ RUIZ, L./ "Código Penal de 1870", en Códigos Penales Españoles,. Editorial Akal,1987,Recopilación y concordancias, pág. 489.

²⁴Ibídem.

requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho sin que, en ningún caso, pueda bajar de 125 pesetas"

La finalidad del precepto en palabras de Groizard, era reforzar a la Administración del Estado. Así dice que: "Eludir el pago de los impuestos, mentir para ello ocultando los bienes que se disfrutan, ó no declarando ni comprendiendo en las relaciones que se dan á las Autoridades administrativas todos los que se poseen, y ejercer industrias y oficios eludiendo ó procurando eludir el pago de matrículas, patentes y contribuciones legítimas, es, enfermedad antigua y difícil de curar en nuestra patria..." "No es de extrañar, por tanto, que cuando en 1870 se reformó nuestro Código Penal vinieran nuestros legisladores en auxilio de la Administración General del Estado, fortaleciendo los ordinarios debilitados medios de apremio de que ésta se sirve para llenar los servicios, hacer cumplir sus mandatos, con el recurso extraordinario de una sanción contra los que faltando a la verdad debida á los Poderes Públicos lograban, por tan fraudulentas artes, eximirse de pagar la contribución correspondiente"²⁵. Sin embargo, este autor no estima acertada la regulación del fraude fiscal a través del derecho penal basándose en "que las autoridades judiciales no se preocupan de comprobar la existencia del fraude ni tampoco de castigar a sus autores a través de procedimientos de oficio", y tampoco lo hacen los

²⁵GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870 concordado y comentado"*, Tomo III, Edición segunda, Madrid, 1911, págs 969-970.

particulares, considerando que contra esta clase de abusos son más eficaces los procedimientos y apremios administrativos²⁶.

A diferencia del artículo 574 del Código Penal de 1822 que venía recogido en el Título dedicado a "los que rehusan al Estado los servicios que le deben", el artículo 331 relativo a la defraudación en el Código Penal de 1870 está contenido en el Título relativo a las "falsedades". Esta inclusión del fraude fiscal en el capítulo de las falsedades se debe primordialmente a la similitud entre ambas clases de delitos. Así lo manifiesta Groizard, al considerar que el artículo 331 recoge tres géneros de falsedades, requiriendo los tres como característica común "una alteración de la verdad"²⁷. Considera este autor que "el falso testimonio y la denuncia pertenecen al tipo de falsedades que se cometen mediante la palabra, mientras que el de ocultación fraudulenta de bienes o de industria es propio de una falsedad de acto." Critica Groizard, el hecho de que se eleve a delito de falsedad el solo acto de ocultar el todo o parte de los bienes, pues con ello se produce un mayor riesgo de impunidad; exigiendo este autor que la ocultación resultase de un documento²⁸.

²⁶GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870, concordado y comentado"*, o.p. cit., pág. 970.

²⁷Groizard manifiesta que: "En todos el actor sabe de ciencia cierta una cosa, y desoyendo la voz de la conciencia procura que aparezca otra distinta, sin detenerse ante el mal que su conducta ocasione a los intereses públicos y privados, a los particulares o al Estado. La intensidad del daño mediato e inmediato podrá variar, crecer o decrecer, pero, las condiciones generales de imputación permanecen las mismas. Aquella constituye la especialidad de los casos; estas otras la unidad del género."; GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870, concordado y comentado"*, o.p. cit., pág. 968.

²⁸GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870, concordado y comentado"*, o.p. cit., pág. 970.

La justificación de su inclusión dentro de las falsedades, según Noreña, era el hecho de que algunas contribuciones debían ser determinadas previa declaración jurada del contribuyente y que es lógico por ello que se recogiera en el Título III relativo a conductas que consistían en una alteración de la verdad²⁹.

El delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria según Viada y Villaseca, consta de tres elementos esenciales: "1º.- la ocultación por parte del particular del todo o parte de sus bienes, o de su oficio o industria. 2º.- que esa ocultación se haga con el fin de eludir el pago de los impuestos que por razón de dichos bienes, oficio o industria deba satisfacer. 3º.- que esa ocultación tenga lugar después de requerimiento del competente funcionario administrativo"³⁰.

Por tanto, el primer elemento que se exige en el artículo 331 es que se produzca una ocultación de bienes, industria u oficio³¹, quedando pues, fuera de este precepto, todos los actos transmisivos referentes a dichos bienes, que hoy en día quedarían sujetos al I.T.P.A.J.D.

Los impuestos indirectos, quedan incluidos dentro del artículo 331, según lo establecido en el artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de

²⁹NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 139-140.

³⁰VIADA Y VILLASECA, S., *"Código Penal reformado de 1870"*, Tomo II, Edición cuarta, Madrid, 1890, pág. 448.

³¹Esa ocultación según Noreña se podía realizar de cualquier forma ya que el Código Penal no limitaba los medios, pero sí exigía, que ésta se produjera después del requerimiento de funcionario competente, de modo que normalmente la ocultación se realizaba en una declaración verbal o escrita ante el funcionario. NOREÑA SALTO, J.R., *"Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág.140.

Agosto de 1893 : "los actos ú omisiones contrarios á las disposiciones vigentes que tengan por objeto la defraudación de algún impuesto indirecto, serán castigadas con arreglo al artículo 331 del Código Penal vigente, ya los realicen los productores o fabricantes, ya los especuladores en los artículos gravados". Y en este sentido se manifestaban las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1898 y de 17 de Junio de 1899³². Sin embargo, sobre este punto debe ser tenido también en cuenta, el artículo 20 de la Ley de Presupuestos de 5 de Agosto de 1893 que eleva a delito de defraudación del impuesto de consumos el realizado en cuadrilla y la Sentencia de 21 de Diciembre de 1895 que estima que "el artículo 20 tiene un carácter general y permanente constituyendo una adición a las leyes penales, que no ha sido derogado por el artículo 56 de la misma Ley de presupuestos de 1893, por referirse éste a los productores, fabricantes o especuladores de los artículos gravados y aquél a los introductores fraudulentos de los mismos"³³.

³²Sentencia 5 de Febrero de 1898: "El hecho de haber sido ocupados al reo corderos que le fueron decomisados en su casa, destinados á la venta y por lo tanto a la especulación, sin haber sido sacrificados en el matadero, eludiendo de este modo el pago de consumos y defraudando los intereses del Municipio determina la infracción de los artículos 182, 184 y nº 26 del 290 del Reglamento de 21 de junio de 1889, aplicable al caso por haberse ejecutado bajo su imperio los hechos motivos del procedimiento, y constituye delito de defraudación de un impuesto indirecto que, según el artículo 56 de la Ley de presupuestos de 1893, debe ser castigado con arreglo al artículo 331 del Código", recogida por HIDALGO GARCIA, J.A., *"El Código Penal"*, Tomo I, Imprenta de la Revista de legislación, Madrid, 1908, págs 924-925.; En este mismo sentido, destaca la sentencia de 17 de junio de 1899 que establece "que no es aplicable el artículo 331 a los que procuran eludir el pago del adeudo de consumos, introduciendo de matute artículos gravados, á no ser que sean fabricantes de los mismos"., en "CÓDIGO PENAL DE 1870", Revista de los Tribunales, octava edición, Madrid, 1904, pág. 267.

³³Artículo 20 de la LEY DE PRESUPUESTOS DE 30 DE JUNIO DE 1892: "Toda defraudación contra el impuesto de consumos realizada á mano armada ó en cuadrilla de más de tres individuos, así como cuando se cometa por segunda vez, aunque no ocurra ninguna de las antedichas circunstancias, será penada como tal defraudación por los Tribunales ordinarios con sujeción al último inciso del artículo 554 del Código penal". Sobre este tema destaca la Sentencia de 5 de octubre de 1893 que establece que: "Si el mero hecho de no presentar en los fielatos las especies gravadas para el adeudo de los respectivos derechos, constituye á los que lo realizan en defraudadores del impuesto de consumos, según el nº 3 del artículo 159 del Reglamento de 20 de agosto de 1896,

El segundo elemento es que esa ocultación se haga con el propósito de eludir el pago del impuesto, constituyendo un "elemento del injusto que tipifica un designio del sujeto activo del delito"³⁴.

Finalmente, el tercer elemento establece la necesidad de un requerimiento previo del competente funcionario administrativo al sujeto activo que realiza la ocultación. Para Groizard esta exigencia puede dar lugar a diferentes situaciones, no recogidas por la ley:

1º.- Cuando el funcionario requiere al particular para que éste declare los bienes poseídos o la industria u oficio que ejerza. Si el sujeto requerido cumple el mandato dado por el funcionario administrativo no se produce ningún problema.

2º.- Si el sujeto requerido deja de contestar al requerimiento realizado por el funcionario, el delito cometido será de desobediencia, y nunca según Groizard, de falsedad.

3º.- Por último, cuando el requerido contesta, pero a través de la presentación de una declaración falsa, con lo cual se estaría ante un delito de falsedad³⁵.

cuando, como en el caso actual, los recurrentes no limitaron su acción al incumplimiento de una formalidad administrativa, sino que además trataron de atravesar á viva fuerza y en cuadrilla de más de tres individuos la zona fiscal con objeto de introducir los géneros sujetos al pago de derechos, sin satisfacer los que por los mismos correspondían, es evidente que incurrieron en el delito que define el art. 20 de la Ley de presupuestos de 30 de junio de 1892", recogida por HIDALGO GARCIA, J.A., *"Código Penal"*, o.p. cit., pág. 925.

³⁴ Así lo manifiesta NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág.141.

La pena impuesta en el artículo 331 era de multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que el sujeto defraude, sin que pueda bajar de 125 pesetas³⁶.

VI.- LEY DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 1904 REFORMANDO LA LEGISLACION PENAL Y PROCESAL EN MATERIA DE CONTRABANDO Y DEFRAUDACION.-

El Real Decreto de 1852 al ser objeto de constantes reformas, se separa cada vez más de las reglas del Derecho sustantivo, exigiendo una completa reforma en la materia, que se lleva a cabo por la Ley de 3 de septiembre de 1904, que suprime la doble penalidad que producía el procedimiento administrativo judicial de 1852, reservando el conocimiento de

³⁵ Así sigue diciendo Groizard: "Solamente cuando el contribuyente conteste al representante administrativo mudando la verdad, ocultando en todo ó en parte sus bienes ó su oficio ó su industria, solamente en ese caso concreto puede tener científica justificación su castigo como autor de un delito comprendido en el título de las falsedades. De este modo redactado el artículo, la ocultación de bienes ó industria ú oficio dejaría de ser una falsedad de acto para tomar el carácter de falsedad de palabras, análoga, aunque de menor trascendencia á la que comete contra la fe debida el Notario que en la redacción de un documento falta a la verdad en la narración de los hechos", GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870, concordado y comentado"*, o.p. cit., pág. 971.

³⁶ Es de destacar que el Código Penal de Honduras recoge el contenido del artículo 331 en su artículo 311 modificando únicamente la penalidad.

las faltas a la jurisdicción administrativa y de los delitos a la competencia de los Tribunales³⁷.

La Ley de 1904, denominada Ley de Osma, fue modificada por la Ley de 18 de julio de 1922, y posteriormente, por los Reales Decretos de 16 de Febrero y 25 de Abril de 1924. Sin embargo, por Real Decreto de 14 de enero de 1924 se vuelve a la redacción del texto primitivo de la Ley de 1904.

La Ley de 1904 contenía nueve Títulos y 128 artículos:

El Título I consta de un solo capítulo bajo la rúbrica de las "Disposiciones preliminares". El artículo 1º determina el objeto propio de la Ley, y aclara que se entiende por contrabando y qué por defraudación: "Es objeto de la presente ley la represión del contrabando y de la defraudación que se cometa por los conceptos tributarios de la renta de Aduanas, renta del alcohol, impuesto sobre azúcar é impuesto sobre la achicoria y otras sustancias.

Se entiende por contrabando la ilícita producción, circulación, comercio ó tenencia de géneros ó efectos estancados o prohibidos.

Se entiende por defraudación la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto".

El contrabando y la defraudación se diferencian primordialmente por las materias sobre las que recaen; en el contrabando son géneros o efectos

³⁷ Así lo manifiesta y escribe Jiménez de Asúa y lo refleja en su libro MASAVEU, J., "Nuevo Derecho Penal", o.p. cit., pág. 274.

estancados, mientras que en la defraudación son mercancías cuyas operaciones industriales y comerciales están sujetas al pago de derechos³⁸. En el primero se da siempre un comercio ilícito en tanto que en el segundo el comercio es lícito pero lo que se sanciona es el impago de los derechos o impuestos a que las mercancías den lugar.

El Título II, "De los Delitos", contiene tres Capítulos: el primero dedicado al contrabando(arts 3 a 7); el segundo al delito de defraudación (artículo 8) y el tercero a los delitos conexos (artículos 9 y 10).

El artículo 8 establece los casos en los que se incurre en delito de defraudación, exigiendo, para que el acto u omisión se califique como delito, que la cuantía de los derechos defraudados exceda de 4.000 pesetas; Si ésta fuere menor, se calificará como falta³⁹.

³⁸MASAVEU, J., *"Nuevo Derecho Penal"*, o.p. cit., pág 276.

³⁹Artículo 8: "Los actos ú omisiones constitutivos de defraudación se reputarán delitos, siempre que la cuantía de los derechos defraudados excediere de 4.000 pesetas.

Se incurrirá en delito de defraudación cuando se trate de géneros de lícito comercio, sujetos en su importación, exportación ó circulación á pago de derechos en los siguientes casos:

1º.- Por la introducción en territorio español de géneros extranjeros sujetos al pago de derechos de entrada de cualquier clase ó concepto, sin haberlos presentado en Aduana habilitada para su despacho y el pago de los derechos que correspondan;

2º.- Por disminuir en las declaraciones, facturas y demás documentos reglamentarios establecidos para el despacho ó circulación de las mercancías la cantidad de éstas, ó variar la calidad de las mismas, con el fin de reducir el importe de los derechos que han de satisfacer, ó de obtener aplicación de franquicias que no les correspondan, siempre que el descubrimiento de tales hechos tenga lugar después de consumadas las operaciones de reconocimiento y despacho en las oficinas encargadas de practicarlas, y que no resulte plenamente justificado que ha concurrido como elemento determinante del hecho error racionalmente explicable;....."

Para Masaveu el delito de defraudación es un delito de derecho y no de hecho según la clasificación de Saldaña. Y es un delito de derecho que representa sólo una parte de los delitos contra la Hacienda Pública, pues los demás vienen recogidos y regulados en el Código Penal⁴⁰.

El Título III contiene un capítulo único relativo a las faltas de contrabando y defraudación, (artículos 11 a 15). El Título IV recoge las circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad penal, también en capítulo único, en los artículos 16 a 18; El Título V trata de las personas responsables de los delitos y faltas en capítulo único,(artículos 19 a 28); el Título VI relativo a las penas, consta de 6 capítulos, y en el capítulo III (artículos 42 a 52) recoge las penas en que incurren las personas responsables del delito de contrabando, que normalmente era una pena de multa no inferior al quíntuplo ni superior al séxtuplo de los derechos defraudados⁴¹. El Título VII, con tres capítulos, se refiere a la persecución de los delitos y faltas de contrabando y defraudación (arts 62 a 84); el Título VIII en capítulo único (artículos 85 a 89) determina la competencia para conocer y juzgar los actos de contrabando y defraudación. Finalmente, el Título IX en cuatro capítulos recoge los procedimientos en materia de contrabando y defraudación.

Durante el periodo que va de 1900 a 1906, en materia tributaria, destaca la Reforma de Raimundo Fernández Villaverde de 27 de Marzo de 1900. Como consecuencia de las pérdidas coloniales y de la industrialización y, con el fin de adaptar el sistema fiscal a la transformación económica, el

⁴⁰MASAVEU, J., *"Nuevo Derecho Penal"*, o.p. cit., pág 276.

⁴¹Artículo 42: "Los reos del delito de defraudación serán castigados con una multa que no baje del quíntuplo ni exceda del séxtuplo de los derechos defraudados"

sistema se modifica, extendiéndose los impuestos de producto a todos los sectores de renta; creándose en la contribución de utilidades tres tarifas (Tarifa I: Rendimientos del Trabajo Personal; Tarifa II: Producto Capital Mobiliario; Tarifa III: Beneficios netos sociedades) y se introduce en la imposición indirecta el impuesto de derechos reales y el impuesto sobre bienes de personas jurídicas (manos muertas)⁴².

VII.- CODIGO PENAL DE 1928.-

Durante la Dictadura de Primo de Rivera se promulgan diversas disposiciones penales dirigidas a adecuar la legislación penal vigente a la nueva orientación política. La Comisión Codificadora rebasa los límites del mandato para la reforma del Código Penal de 1870 y elabora un Proyecto de Código Penal. Este Proyecto es el nuevo Código Penal de 1928, aprobado por Real Decreto-Ley de 8 de Septiembre y que entra en vigor el 1 de enero de 1929⁴³.

El Código de 1928 mantiene la misma estructura que el de 1870 (tres libros) destacando como innovación la determinación de la responsabilidad criminal recogida por el artículo 44 que después de establecer que "dicha responsabilidad criminal es individual", declara aplicables las medidas de

⁴²Véase ALBIÑANA, C., "*Sistema Fiscal Español*", o.p. cit., págs 132-133.; ORTIZ CALZADILLA, R., "*Esquemas de Sistema Fiscal Español*", Actualidad Editorial, S.A., Madrid, 1991, pág 14.; FERREIRO LAPATZA, J.J., "*Curso de Derecho Financiero Español*", o.p. cit., págs. 246-248.

⁴³LÓPEZ BARJA, J./ RODRIGUEZ RAMOS, L./ RUIZ, L., "*Código Penal de 1928*", en *Códigos Penales Españoles*, o.p. cit., págs 666-667.

suspensión en sus funciones, disolución o supresión a las entidades o personas jurídicas, sociedades, corporaciones o empresas cuyos miembros cometieren algún delito con los medios que aquéllas les proporcionaren en términos que el delito resulte cometido a nombre y bajo el amparo de la representación social o en beneficio de la misma entidad"⁴⁴.

En el Título IV relativo a las falsedades, capítulo VI "De la ocultación fraudulenta de bienes ó de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas", artículo 390 se regulaba el fraude fiscal: "El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo ó parte de sus bienes ó el oficio ó la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes ó Reglamentos especiales, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales".

Este precepto se correspondía con el artículo 331 del Código Penal de 1870, salvo en la pena de multa que es mayor y en la remisión que se hace a las leyes y reglamentos especiales, que según Noreña supone "una alteración al principio de legalidad, al admitir que disposiciones de rango inferior a la ley puedan modificar lo dispuesto por ésta"⁴⁵.

El citado artículo establece que "salvo lo que dispongan las leyes o Reglamentos especiales... y sin perjuicio de los procedimientos que la

⁴⁴Ibídem, pág. 682.

⁴⁵NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 163.

Administración tenga para hacer efectivos esos derechos", con lo que hace una remisión al Reglamento de 30 de septiembre de 1885 que "ordena al Administrador de Hacienda poner a disposición de los Tribunales, con remisión de los antecedentes correspondientes, las personas que en las cédulas o noticias que faciliten a las Juntas de amillaramiento ocultasen el todo o parte de sus bienes a los efectos de este delito, tal y como está sancionado en el Código Penal y los empleados o funcionarios que con relación a los servicios a que el Reglamento se refiere cometan algún delito de los definidos en el mismo Código". Para este Reglamento hay ocultación de fincas rústicas, urbanas y ganados:

1º.-cuando se omite en las declaraciones una o más fincas y cabezas de ganado.

2º.- cuando se disminuye la cabida en las fincas rústicas y la capacidad superficial en las urbanas.

3º- por la desnaturalización de la clase de cultivo, siempre que sea inferior al declarado.

4º.- por el menor valor declarado en renta cuando las fincas rústicas o urbanas estén arrendadas.

5º.- la inferioridad en clase y edad de la ganadería.

Se produce también ocultación cuando se da un consentimiento tácito por todo propietario, colono o ganadero a quién por equivocación u otras causas independientes de la Administración se le hayan comprendido en el amillaramiento rectificado menos fincas y cabezas de ganado que las que posea o cultive, y con algunas de las condiciones de inferioridad análogas a las expresadas anteriormente⁴⁶.

⁴⁶ Así lo recoge JARAMILLO GARCIA, A., *"Novísimo Código Penal comentado y cotejado con el de 1870"*, Salamanca, 1929, Imprenta de la Gaceta Regional, págs 108-109.

La remisión del artículo 390 alcanza también a la Ley de 5 de agosto de 1893 y al Reglamento de consumos de octubre de 1898. La Ley de 1893 establece que, la Hacienda puede instruir su oportuno expediente con el fin de exigir y obtener de forma efectiva sus derechos, sin perjuicio del procedimiento criminal a que el hecho de lugar. Y el Reglamento determina que son los Tribunales los competentes para exigir responsabilidades por los hechos realizados conforme al Código Penal, y que la Administración debe remitirles el tanto de culpa que proceda después de que se haya resuelto el expediente administrativo⁴⁷.

Con arreglo a este artículo 390 del Código Penal deben castigarse las defraudaciones de impuestos indirectos de acuerdo con el artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 5 de Agosto de 1893 vigente. Y no se considera sin embargo, ocultación punible, de acuerdo con este mismo precepto, la omisión consistente en no manifestar que un edificio está terminado y que funciona una fabrica instalada en él⁴⁸.

⁴⁷ Véase JARAMILLO GARCIA, A., "*Novísimo Código Penal...*", o.p. cit., pág. 109.

⁴⁸ Así se establece en la Sentencia 6 de Noviembre de 1896, que recoge MARTINEZ-ALCUBILLA, M., "*Código Penal de 8 de Septiembre de 1928*", 1ª edición, Madrid 1928, Boletín Jurídico Administrativo, Apéndice al Diccionario de la Administración Española, pág. 76.

VIII.- CODIGO PENAL DE 1932.-

Con la dimisión del General Primo de Rivera en 1929, la situación política española pasa por momentos difíciles que dan lugar a la proclamación de la II República el 14 de abril de 1931⁴⁹. El Gobierno provisional de la República deroga el Código Penal de 1928 por Decreto de 15 de abril de 1932.⁵⁰ entrando de nuevo en vigor el Código Penal de 1870 hasta la promulgación de un nuevo texto legal. Sin embargo, la tendencia de la Comisión de Códigos fue la de mantener el Código Penal de 1870 en lo más esencial realizando eso sí algunas modificaciones⁵¹ para adecuarlo a la realidad social. Y de esta manera, el 5 de Noviembre de 1932 se promulga el Código, entrando en vigor el 1 de Diciembre ⁵².

⁴⁹LÓPEZ BARJA, J./ RODRIGUEZ RAMOS L./ RUIZ L., *"Código Penal de 1932"*, o.p. cit., pág 969.; Véase también JIMENEZ DE ASÚA, L., *"La Legislación Penal de la República Española"*, 1ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1932, págs 8 y sgs.

⁵⁰El Decreto de 15 de abril de 1932 dice así que: "Por haber sido uno de los mayores desafueros dictatoriales, contrario a los principios básicos de cultura jurídica, el uso y abuso al cabo sistemático de las ordenanzas penales absolutamente nulas, el Gobierno de la República, recogiendo la protesta casi unánime que contra este atentado a la libertad y a los principios jurídicos habían formulado la opinión pública y las colectividades profesionales, decreta lo siguiente: 1º.- queda anulado y sin ningún valor ni efecto el titulado Código Penal de 1928. Igual declaración de nulidad se extiende a todos los titulados Decretos-Leyes de la Dictadura que establecieron o modificaron definición de delitos o fijación de penas".

⁵¹En la Exposición de Motivos se analizan las modificaciones, clasificándolas en cuatro grupos (1º.- impuestas por la Constitución de 1931; 2º.- corrección de errores materiales, de técnica e incorporación de Leyes complementarias; 3º.- tendentes a humanizar el código; los casos de reforma especial). Como más destacables se mencionan la sustitución de la clasificación tripartita de las infracciones penales por bipartita (delitos y faltas); elevación de la edad penal a 16 años; se suprime el delito de adulterio; introducción de la eximente de sordomudez...; LÓPEZ BARJA, J/ RODRIGUEZ RAMOS, L/ RUIZ L., *"Código Penal de 1932"*, o.p. cit., pág. 971.

⁵² Ibidem.

En el Título IV (Falsedades), Capítulo VI ("De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria") se recoge en un solo artículo el fraude fiscal. Dice el artículo 324 que: "El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas".

Según Nuñez de Cepeda este artículo que integra todo un capítulo lo hace de un modo escondido y vergonzante, demostrando su insignificancia, al tener una escasa aplicación.⁵³

Para Cuello Calón los elementos de este delito son los ya enunciados anteriormente por Viada y Villaseca al comentar el Código Penal de 1870⁵⁴:

1º.- ocultación de todos o parte de los bienes, o de un oficio o industria. Destacando en este sentido, la sentencia de 5 de Febrero de 1898⁵⁵, en relación con el Código Penal de 1870.

⁵³NUÑEZ DE CEPEDA, *"El Código Penal de 1932"*, Comentarios y Jurisprudencia, Litografía e imprenta Roel, La Coruña, 1932, pág. 261.

⁵⁴CUELLO CALÓN, E., *"Derecho Penal"*, 3ª Edición aumentada y adaptada al Código Penal de 1932, Tomo II, Parte Especial, Bosch, Barcelona, 1936, págs 245-246.;

⁵⁵Sentencia de 5 de Febrero de 1898 afirma que comete el delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria, el individuo en cuya casa fueron decomisados algunos corderos que aquél destinaba a la venta, no sacrificados en el matadero, eludiendo por tanto el pago de consumos.

2º.- previo requerimiento del competente funcionario administrativo al particular para que declare los bienes que posee, o el oficio e industria que ejerce.

3º.- y por último, ánimo de eludir el pago de los impuestos. Así lo requiere la sentencia de 17 de junio de 1899⁵⁶.

López Rey y Arroyo critica el hecho de configurar el fraude fiscal como un delito de falsificación, manifestando que "el ocultar el todo o parte de sus bienes o el oficio o industria que se ejerce, aunque se haga por escrito o llenando las casillas de un impreso, si queremos aludir a la forma más general con que se suele hacer el requerimiento que se indica, podrá ser mudamiento de verdad, pero no puede estimarse como un ataque a la fe pública, sino a la economía general, a la Administración pública o también como el incumplimiento de un deber constitucional". Considera este autor más acertado recoger como bien jurídico protegido de este título cualquiera de los ya mencionados, pero no la verdad, propio del delito de falsedad, pues según él se tendrían que traer otros delitos como la calumnia, la acusación y denuncia falsa, el falso testimonio, que ya figuran correctamente regulados en otros lugares del Código⁵⁷.

⁵⁶Sentencia 17 de Junio de 1899 que establece que no comete este delito si no se acredita que trató de eludir el pago de los impuestos el que introduce de matute un carro de aceite. Y sentencia de 5 de febrero de 1899 que exige que haya habido intención de sustraerse a la fiscalización administrativa con el designio de eludir el pago de los impuestos.; Recogidas ambas sentencias por CUELLO CALÓN, E., "Derecho Penal", o.p. cit., págs. 245-246.

⁵⁷LÓPEZ REY Y ARROYO, M., "Derecho Penal. Parte especial.", 1ª Edición, Madrid, Editorial Reus, 1935, págs 140-141.

Aún cuando el precepto utiliza la palabra "propósito", que parece excluir la comisión culposa, criterio adoptado por la Jurisprudencia, éste autor sostiene la posibilidad de ejecución imprudente, amparándose en la diferenciación que los fallos de los Tribunales dan entre "intención" de ocultar el todo o parte y el "designio o propósito". Dice López Rey que "es evidente que si se ocultan los bienes sin el designio o propósito del tipo legal, no se comete delito, pues se necesitan ambos. Y que el primero, la malicia que recoge el artículo 558 puede sustituir la culpa del artículo 558, pero sólo en principio, ya que sí la culpa así admitida es compatible con el designio o propósito de eludir el pago se llega a la no aplicación desmesurada del artículo 558"⁵⁸.

Con respecto a las defraudaciones de impuestos indirectos, se siguen castigando con arreglo a este artículo con base en el artículo 56 ya mencionado de la Ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893 que continua vigente⁵⁹.

Por último, en cuanto a la penalidad, se continua castigando con multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, pero se produce una reducción pues el límite es de 250 pesetas, cuando antes no se podía bajar de 1000 pesetas⁶⁰.

⁵⁸LÓPEZ REY Y ARROYO, M., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., págs 141-142.

⁵⁹Así lo afirma MARTINEZ ALCUBILLA, M., *"Código Penal de 27 de Octubre de 1932"*, Imprenta Saez Hermanos, Madrid, 1933, pág. 57.

⁶⁰ Dice el artículo 56 que "Sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas"

Respecto a la legislación fiscal hasta 1932, destaca la Reforma de Flores de Lemus que tiene lugar en 1906 y perdura hasta 1932, en la que se producen intentos de personalización de la carga tributaria en el Sistema Fiscal Español⁶¹:

Así en 1920 se produce la reforma de la Tarifa III de utilidades, dando lugar a la Ley de 29 de abril para las Sociedades, que quiso tener como eje central a las sociedades de responsabilidad limitada frente a los acreedores, pero que sin embargo, no fue aceptada, comprendiendo únicamente las sociedades colectivas, las comanditarias sin acciones y las asociaciones con fines de lucro. En 1922 se incorporan a su vez, las comunidades de bienes con actividades comerciales e industriales⁶².

En 1932 con la Ley de 20 de Diciembre se crea la Contribución general sobre la Renta, como gravamen complementario y no principal, basándose en los principios de complementariedad y progresividad.

IX.- CODIGO PENAL DE 1944.-

En el ámbito tributario destaca únicamente la Reforma de José Larraz que modifica algunos aspectos del sistema tributario mediante la Ley de 16 de Diciembre de 1940. Sin embargo, la duración de esta reforma es pequeña

⁶¹Véase ORTIZ CALZADILLA, R., *"Esquemas del Sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., pág. 14. ; ALBIÑANA, C., *"El Sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., págs 136 y sgs.

⁶² ALBIÑANA, C., *"El sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., pág. 142.

pues el 19 de Mayo de 1941 es destituido Larraz como Ministro de Hacienda, y aunque en principio se mantiene la reforma en las páginas del BOE, en su aplicación no es así⁶³.

El 23 de Diciembre de 1944, se aprueba el Código Penal de 1944 que mantiene la misma estructura que su antecesor de 1932. Consta pues de tres libros y de un total de 604 artículos. Igualmente en el Título II relativo a las Falsedades, en el Capítulo VI "De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, en el artículo 319 regula el fraude fiscal: "El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas".

Según Quintano Ripolles este precepto por su naturaleza responde más a una infracción administrativa que criminal; la diferencia con los supuestos previstos en la legislación especial de impuestos, contrabando y defraudación, es la necesidad de "previo requerimiento" que es exigido en el caso de delito. Debiendo ser ese requerimiento personal y no de obligación genéricamente impuesta a los contribuyentes. Así se refleja esta distinción en las propias sentencias, pues las únicas dictadas por la Jurisprudencia son

⁶³La reforma Tributaria de Larraz por Ley 16 de Diciembre de 1940 proclama el "marcado carácter social" de la Contribución general sobre la renta, creada por Ley de 20 de Diciembre de 1932, rebajando el mínimo exento (a 70.000 pesetas), elevando los tipos de gravamen, y creando el Registro de Rentas y Patrimonios para una gestión e investigación eficaces. Con respecto al impuesto de sociedades, creado por la Ley de Sociedades de 1920, por esta reforma se incluyen los comerciantes e industriales con tratamiento separado (tributo real). ; Así lo escribe ALBIÑANA, C., *"El sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., pags.139 y sgs.

las relativas a la sustracción del pago de consumos, dejándose los restantes supuestos a la aplicación de sanciones administrativas. El requerimiento previo, continua diciendo este autor, debe ajustarse a las normas administrativas propias de cada impuesto, lo que lleva a calificar el precepto del Código Penal, como una norma "en blanco" que debe ser completado por la regulación administrativa y fiscal⁶⁴.

El delito fiscal continúa figurando entre las falsedades. La razón sería, para Ferrer Sama, la ausencia de un Título dedicado a los delitos contra la Economía Nacional. Continúa este autor diciendo que, aunque en la mayoría de los casos la ocultación de bienes tenga un reflejo documental, no debe llevar a considerarlos de la misma naturaleza que los delitos castigados en el Título III; cuando esa ocultación se realice mediante falsedad documental, se tendrá que estimar un concurso de leyes, en relación de absorción del artículo 319 por el propio de falsedad documental. Postura seguida por la Jurisprudencia, que cuando el fraude fiscal se comete a través de una falsedad documental, aplica éste último delito y no el del artículo 319⁶⁵.

Quintano Ripolles considera que estamos ante un delito de desobediencia en base a ese previo requerimiento exigido por el precepto, y no de falsedad. Y al igual que Ferrer Sama mantiene que "la naturaleza del delito es eminentemente omisiva, sin exigir actividades falsarias, que de

⁶⁴QUINTANO RIPOLLES, *"Curso de Derecho Penal"*, Editorial Revista de Derecho Privado, Tomo II, Madrid, 1963, págs. 452 y sgs.

⁶⁵FERRER SAMA, A., *"Comentarios al Código Penal"*, Tomo III, 1ª Edición, Murcia, 1948, págs 381 y 382.

concurrir pudieran dar lugar a efectivas falsedades" y que subsumirían la pseudo-falsedad del artículo 319⁶⁶.

Por lo demás, el artículo 319 sigue en líneas generales al anterior 324, salvo en la cuantía que exige que ésta no baje de 1000 pesetas , cuando antes bastaba que no bajaría de 250 pesetas⁶⁷. Y, según Noreña, en la sustitución de la frase "los impuestos que el sujeto debiere haber satisfecho" por la de "los impuestos que debiere satisfacer" que determina una acentuación de la naturaleza de delito de consumación anticipada..⁶⁸

En el marco tributario, durante el período de 1941 a 1957, se produce un constante aumento de gravamen, bien en alicuotas o bien en forma de recargos y se advierte un profundo malestar en el funcionamiento de los servicios de inspección tributaria, así como un fraude generalizado que origina la Reforma de 26 de Diciembre de 1957 de Navarro Rubio. Esta Ley intenta disminuir el fraude, así como obtener una mayor suficiencia recaudatoria a través de un aumento de ingresos y para ello realiza algunas modificaciones entre las que podemos mencionar: dar nuevas

⁶⁶QUINTANO RIPOLLES, *"Curso de Derecho Penal"*, o.p. cit., págs 453 y sgs.; Y también lo manifiesta así este mismo autor en *"Comentarios al Código Penal"*, Volumen II, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1946: "Creó esta figura delictiva el Código Penal de 1870, con escaso acierto técnico, por cierto, puesto que al exigir el requerimiento personal por funcionario competente más bien la empareja con las desobediencias que con las falsedades. Para que fuese falsedad ideológica, en la terminología de Carrara, bastaría el hecho de la ocultación mendaz sin requerimiento concreto; pero, es el caso que entonces el hecho de la ocultación cae en lleno en el campo de la legislación especial, de las Leyes de Presupuestos, Contrabando y defraudación, Derechos Reales, Contribuciones industriales, consumos, tasas ...; es decir, de lo que los tratadistas modernos denominan Derecho Penal administrativo con naturaleza y tratamientos específicos".

⁶⁷Artículo 319: "... incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas".

denominaciones a los impuestos; confirmar el ámbito objetivo de la nueva Cuota por Beneficios (Impuesto Industrial); fortalecer la acción de la Administración Tributaria; variar el régimen sancionador en materia tributaria; ampliar la competencia de los Jurados Tributarios; elevar los tipos de gravamen en la Contribución General sobre la renta.⁶⁹

X.- CODIGO PENAL DE 1963.-

En el Código de 1963 no se producen cambios significativos en materia de fraude fiscal, al regularse el delito en el mismo Título "De la ocultación fraudulenta de bienes e industria" y en el mismo artículo 319, con la única salvedad de que se eleva el límite mínimo de la multa de 1000 pesetas a 5.000 pesetas⁷⁰.

Se critica por Saiz y Saiz, la necesidad imperativa del previo requerimiento por funcionario competente, exigido por este artículo al igual que en los Códigos anteriores, y que produce, en cierta manera, la inaplicabilidad del artículo 319. Así dice este autor que: "Para la existencia del delito se precisa, además del acto de ocultación de bienes la

⁶⁸ NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág 165.

⁶⁹ ALBIÑANA, C., *"El Sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., págs 148 y sgs.; ORTIZ CALZADILLA, R., *"Esquemas de Sistema Fiscal Español"*, o.p. cit., pág 15.; FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, o.p. cit., págs. 248-254.

⁷⁰ Artículo 319: "El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta, debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas".

conurrencia del requisito de voluntariedad que según la redacción expuesta viene determinada por la negativa a cumplimentar el requerimiento hecho por funcionario administrativo competente, de forma que aquel que ante la citada petición decidiera desistir en la ocultación de bienes, oficio o industria no incurrirá en delito, tanto en el caso de que la ocultación fuese consecuencia de la ignorancia de una obligación legalmente establecida y resuelta con el requerimiento, como en el caso de ocultación deliberada con el propósito de eludir el pago de los impuestos. La existencia del delito dependía, por tanto, de un factor insoslayable, incardinado en la previa actuación del funcionario de la Administración, pudiendo dar lugar a una situación de "cuasidelito", en la que dándose las restantes condiciones, a falta del requerimiento del funcionario, permanecía latente la posibilidad de su consumación, la que siempre podía evitar el autor atendiendo al requerimiento, en el caso de producirse, y beneficiándose materialmente con el impago de los impuestos correspondientes en el caso contrario"⁷¹.

En el ámbito tributario, destaca la Reforma de 1964 bajo la que descansa el régimen vigente de la mayoría de los impuestos. Tenía como objetivos primordiales: la sistematización de los tributos existentes, el aumento de la progresividad del sistema, la cooperación del Sistema Fiscal en Política Económica del desarrollo mediante planes de desarrollo etc.. Sin embargo, se le critica la prevalencia de la imposición real sobre la imposición personal; la sistematización que sólo se logra respecto de la imposición

⁷¹SAIZ Y SAIZ, J.Mª, *"En torno al Delito Fiscal"*, en *Crónica Tributaria* nº 39/81, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág. 157.

indirecta; así como la escasa importancia que se da a los impuestos progresivos en el sistema⁷².

El esquema del sistema impositivo creado por la Ley de 11 de Junio de 1964 queda de la siguiente forma⁷³:

1.- Impuestos Directos:

1.1.- Sobre las rentas

A) Mínimos (cuotas a cuenta de los generales):

- Contribución territorial rústica y pecuaria.
- Contribución territorial urbana.
- Impuesto sobre Rendimientos Trabajo Personal.
- Impuesto sobre las Rentas del Capital.
- Impuesto Industrial.

* Cuota de Licencia.

* Cuota de beneficios.

B) Generales:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

1.2.- Sobre el patrimonio.-

- Impuesto General sobre las Sucesiones.

⁷²ORTIZ CALZADILLA, R, "*Esquemas de Sistema Fiscal Español*", o.p. cit., pág 16.; ALBIÑANA, C, "*El Sistema Fiscal Español*", o.p. cit., págs 148-149.; FERREIRO LAPATZA, J.J., "*Curso de Derecho Financiero Español*", o.p. cit., págs. 254-261.

⁷³ORTIZ CALZADILLA, R, "*Esquemas de Sistema Fiscal Español*", o. p. cit. , págs 16-17.

2.- Impuestos Indirectos:

2.1.- Sobre el tráfico General:

- Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales
y Actos Jurídicos Documentados.

*Transmisiones patrimoniales intervivos.

*Aumento de valor de las fincas rústicas y
urbanas.

* Actos jurídicos documentados.

2.2.- Sobre el tráfico mercantil:

- Impuesto sobre el tráfico de las Empresas.

2.3.- Sobre el tráfico internacional:

- Renta de Aduanas.

2.4.- Sobre el consumo:

- Impuesto sobre el Lujo

- Impuestos especiales.

**XI.- LEY 50/1977 DE 14 DE NOVIEMBRE SOBRE MEDIDAS
URGENTES DE REFORMA FISCAL.-**

La sustitución en España de la dictadura por el régimen democrático produce una importante transformación desde el punto de vista político. Así a raíz de las elecciones generales de 15 de junio de 1977, dentro del programa político del Gobierno se incluyen una serie de medidas económicas entre las

que se encuentra la de la reforma fiscal⁷⁴. En Agosto de 1977, el Ministro de Hacienda Fernández Ordoñez presenta un Proyecto de Ley de medidas urgentes de reforma fiscal con el objeto de cambiar las líneas políticas en materia de represión del fraude fiscal⁷⁵.

Finalmente la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal aprobada el 14 de Noviembre de ese año introduce, en sus artículos 35 a 37 el delito fiscal en España⁷⁶. El artículo 35 establece una nueva rúbrica al Capítulo VI del Título III, Libro II del Código Penal, "Del Delito Fiscal", anteriormente mencionado como "ocultación fraudulenta de bienes o de industria", y da asimismo una nueva redacción al artículo 319 del Código Penal⁷⁷:

Artículo 319: "Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda Estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

⁷⁴MARTINEZ PERÉZ, C, *"El Delito Fiscal"*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1982, págs 183 y sgs.

⁷⁵AYALA GOMEZ, I, "Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El Delito de defraudación tributaria, artículo 349 del Código Penal"*, Universidad Complutense, Madrid , 1987, pág 797.

⁷⁶SAIZ Y SAIZ, J.M, *"En torno al Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 157.

⁷⁷Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, año 1977, núm. 6, págs 109 y sgs.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Sí el período impositivo fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros-Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes".

Los artículos 36 y 37 de la Ley tratan de la jurisdicción competente para conocer los delitos fiscales y del procedimiento⁷⁸.

⁷⁸Artículo 36: "El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria".

El artículo 37 dice que: "Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

La Exposición de Motivos destaca las finalidades de la Ley: por un lado, intentar mejorar la sinceridad tributaria y lograr, por otro, castigar las conductas fraudulentas de gran relevancia económica y social⁷⁹, a través de la regularización voluntaria, del delito fiscal, del control fiscal de las cuentas bancarias y de la elusión fiscal mediante sociedades. Y expone los medios que deben utilizarse en la lucha contra los problemas económicos del país: implantando dos gravámenes uno sobre el patrimonio y otro sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que excedan de dos millones de pesetas, así como aumentando los tipos impositivos en el impuesto sobre el lujo⁸⁰. Se pretende con esta reforma una mayor eficacia de las leyes penales en esta materia, hasta el momento, como los demuestra el hecho de haberse dictado una sola sentencia condenatoria.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las Haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor".

⁷⁹"está concebida para que juegue el papel que le es propio en la mayor parte de las legislaciones tributarias modernas, contribuyendo a mejorar el grado de sinceridad tributaria, a la vez que permite sancionar, con todo rigor, aquellas conductas fraudulentas que tengan especial trascendencia económica o social".; Exposición de Motivos de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

⁸⁰NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág 171.

La inclusión del delito fiscal en el Código Penal fue objeto de críticas por algunos autores que, consideraban más conveniente su regulación por ley especial, sistema que permitiría una mayor eficacia, concretando más las conductas fraudulentas⁸¹. Así, Martínez Pérez manifiesta que "el legislador español de 1977 debió haber tenido en cuenta el panorama comparatista y haber regulado los delitos fiscales de forma similar a la establecida en la Abgabenordnung alemana, otorgando un tratamiento conjunto a delitos e ilícitos puramente administrativos por Ley especial. En concreto, en el momento actual, la solución más idónea hubiera sido introducir las normas penales en la Ley General Tributaria, al lado de las infracciones y sanciones tributarias⁸².

Por la generalidad de la doctrina se criticó el mantenimiento del delito fiscal en el Título III relativo a las falsedades. Según Rodríguez Mourullo, su incardinación quizás se deba a "razones puramente extrínsecas y coyunturales, con el propósito de no maltratar más, en un momento en que se anuncia una reforma en profundidad del Código Penal, la ya desflecada sistemática de éste"⁸³. Bacigalupo aún manteniendo que no es adecuada la inclusión de este delito en el Título III, entiende que el legislador tiene la pretensión con ello de "adelantar la protección penal del Erario Público a hechos que tienen aptitud para lesionarlo, aunque sólo ataquen su integridad

⁸¹ MARTINEZ PEREZ, C, "*El Delito Fiscal*", o.p. cit., pág. 191.; En este mismo sentido, véase RODRIGUEZ MOURULLO, G, "*El nuevo Delito Fiscal*", en REDF, núms 15-16, 1977, pág. 707.; PEREZ ROYO, F, "*La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal*", en Medidas urgentes de reforma fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972, pág. 364.; FERNÁNDEZ ALBOR, A, "*Estudios sobre criminalidad económica*", Editorial Bosch, Barcelona, 1978, págs 107 y sgs.

⁸² MARTINEZ PEREZ, C, "*El Delito Fiscal*", o.p. cit., págs 191 y sgs.

⁸³ RODRIGUEZ MOURULLO, G, "*El nuevo Delito Fiscal*", o.p. cit., pág. 704.

en forma mediata"⁸⁴. Sin embargo, Martínez Pérez critica esta postura alegando que éste autor realiza un desplazamiento inadmisible, al mover el centro de la relación tributaria al deber de colaboración, cuando el "Delito Fiscal, pues, debe esencialmente proteger la relación obligatoria que, en base al Derecho tributario deviene fundamental: la obligación tributaria en sentido estricto, esto es, el pago del tributo"⁸⁵.

El cambio esencial de este artículo respecto a los anteriores es que por primera vez se utiliza el término "Delito Fiscal" y se pone el acento en la defraudación. El artículo 319 en el inciso segundo establece que: "Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria". La expresión "eludir el pago de impuestos", se interpreta por Martínez Pérez como modalidad comisiva, a diferencia del sentido que tenía en el anterior artículo 319, en el que se configuraba como un elemento subjetivo del injusto⁸⁶.

El artículo sigue exigiendo pues, el "ánimo de defraudar" como requisito indispensable para la existencia del delito, criticando la doctrina⁸⁷ el establecimiento de esta presunción de culpabilidad al ir en contra de los principios inspiradores del Derecho Penal y, censurándose que no defina los casos de voluntariedad, pues contempla únicamente dos supuestos

⁸⁴BACIGALUPO, E, *"El delito Fiscal en España"*, en RFDUCM, núm. 56, Madrid, 1979, págs 81 y sgs.

⁸⁵MARTINEZ PEREZ, C, *"El Delito Fiscal"*, o. p. cit., págs 198 y sgs.

⁸⁶Ibidem, pág 228.

⁸⁷NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 212 y sgs.; MARTINEZ PEREZ, C, *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 319.

concretos (falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria), planteando el problema de determinar si sólo caben esos dos supuestos para que concurra el ánimo defraudatorio o puede demostrarse éste a través de otros medios.

Manifiesta Martínez Pérez que la presunción tiene que ser interpretada como una presunción *iuris tantum*⁸⁸, que admite prueba en contrario y a su vez debe ser entendida como meramente ejemplificativa, en el sentido de "limitar o cerrar los supuestos en que deba operar la presunción de ánimo de defraudar, pero no en el sentido de cerrar las modalidades comisivas del delito fiscal".

Saiz y Saiz considera que sólo quedan incluidos dentro del artículo 319 los dos casos mencionados ya que la redacción del artículo está inspirada, en los supuestos mencionados en los apartados a) y c) del artículo 80 de la Ley General Tributaria; de tal manera que no cabe aducir omisión voluntaria del legislador, cuando recoge éstos dos casos y prescinde de los restantes (b.- mala fe deducida de los propios actos del contribuyente; d.- falsa declaración de baja; e) reincidencia)⁸⁹. Y así lo manifiesta la mayoría de la doctrina⁹⁰ basándose en el artículo 4-2 del Código Civil⁹¹.

⁸⁸En el mismo sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, G, *"El nuevo delito Fiscal"*, o.p. cit, pág. 722.

⁸⁹SAIZ Y SAIZ, J.Mª, *"En torno al Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 161- 162. Véase en este sentido también, CÓRDOBA RODA, J, *"Comentarios al Código Penal"*, Tomo III, Editorial Ariel, Barcelona, 1978, pág 1013.

⁹⁰Cfr. MARTINEZ IZQUIERDO, S, *"El Delito Fiscal"*, Ediciones Rialp, Madrid, 1989, págs 14 y sgs.

Sin embargo, La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 29 de Junio de 1985 y 2 de marzo de 1988 considera que caben formas distintas a las mencionadas expresamente en la Ley, siempre que la conducta del contribuyente supusiese un comportamiento socioeconómico que incluye "una burlesca infracción de compromisos cívicos y sociales que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa"⁹². En el mismo sentido que ésta, Noreña Salto no considera la enumeración legal como "numerus clausus" amparándose en el cambio de redacción realizado por el legislador a partir del dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso⁹³.

Otras cuestiones importantes que se plantean son, determinar el alcance de las falsedades o anomalías en la contabilidad y, establecer que se entiende por acción investigadora de la Administración tributaria, resolviéndose el primer problema con la circular 2/1978 de la Fiscalía del Tribunal Supremo⁹⁴ que determina el concepto de falsedad o anomalía sustancial al decir que: "el concepto de falsedad o anomalía debe entenderse en sentido amplio en cuanto se refiere a los procedimientos o la

⁹¹El artículo 4-2 Código Civil dice que: "Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas".

⁹²Así lo recoge MARTINEZ IZQUIERDO, S, "*El Delito Fiscal*", o.p. cit., pág.15.

⁹³NOREÑA SALTO, J.R., "*El Delito Fiscal*", o.p. cit., págs 217 y sgs.; A su vez, Martínez Pérez considera que aunque la redacción del inciso segundo esté inspirada en el artículo 80 de la LGT, "ello no puede conducir al erróneo entendimiento de que el artículo 319 del Código Penal ha criminalizado únicamente las mencionadas infracciones de defraudación.", MARTINEZ PEREZ, C, "*El Delito Fiscal*", o.p. cit., pág 321. En este sentido, se suma RODRIGUEZ MOURULLO, G, "*El nuevo Delito Fiscal*", o.p. cit, pág. 723.

⁹⁴Recogida por SAIZ Y SAIZ, J.Mª, "*En torno al delito fiscal*", o.p. cit., pág. 162.

forma y en sentido restringido en cuanto a la tendencia de las alteraciones de la verdad que ha de estar dirigida o ser de utilidad para eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal"; y el segundo, con la Instrucción primera de la Inspección Central de 15 de Octubre de 1980 que resuelve el problema de la actuación investigadora de la Administración⁹⁵.

En el artículo 319 se omite toda referencia a las Administraciones Autónomas como sujeto pasivo, siendo atípica la defraudación realizada contra estos Entes⁹⁶.

En materia de penalidad, destaca el hecho de que por primera vez se reprime el fraude fiscal a través de penas privativas de libertad. El legislador exige como requisito previo para la imposición de esta pena, que la cuantía defraudada por el sujeto pasivo supere algo más de la décima parte de la cuota procedente, lo que garantiza la no imposición a sujetos cuyas declaraciones tengan una veracidad del 90% de esta cuota⁹⁷.

Un problema importante es el de la posibilidad de concurrencia de las jurisdicciones penal y administrativa por la redacción que se da en los artículos 319⁹⁸ y 603⁹⁹ del Código Penal, vulnerando de ese modo el

⁹⁵Ibidem.

⁹⁶AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El Delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal"*, Madrid, 1987, pág. 841.; MARTINEZ PEREZ, C, *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 302.; NOREÑA SALTO, J.R., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 211.

⁹⁷AYALA GÓMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El Delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal."*, o.p. cit., págs 868 y sgs.

⁹⁸El artículo 319 disponía que: "el que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, y, además, con arresto mayor si

"principio ne bis in idem". Esta vulneración, como dice Ayala, se hacía más patente en el caso de las personas jurídicas, pues en ese caso, se imponía a la persona física la pena privativa de libertad y la pecuniaria si la hubiera, mientras que a la persona jurídica por las infracciones administrativas se la sancionaba en sede administrativa. Sin embargo, con la modificación de la Ley de Orden Público por Real Decreto-Ley de 25 de enero de 1977 que determinaba que: "no se impondrán conjuntamente sanciones gubernativas y sanciones penales por unos mismos hechos", se llega a la conclusión siguiendo a Saiz y Saiz¹⁰⁰ que el "hecho puede ser sancionado por vía administrativa o judicial, pero no en ambas simultáneamente". Y así lo entiende la Jurisprudencia y la mayoría de la doctrina¹⁰¹.

En lo relativo a los aspectos procedimentales, el artículo 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, ya mencionado, fue ampliamente criticado por la doctrina pues por un lado, configuraba el delito fiscal como un

la cantidad estuviese entre 5.000.000 y con prisión menor para más de 10.000.000, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente".

⁹⁹ Artículo 603 Código Penal: "En las ordenanzas municipales y demás reglamentos generales o particulares de la Administración y en todos los bandos de policía y buen gobierno que dictaren las autoridades no se establecerán penas mayores que las señaladas en el libro, a no ser que se determinase otra cosa por leyes especiales.

Conforme a este principio, las disposiciones de este libro no excluyen ni limitan las atribuciones que por las leyes municipales o cualesquiera otras especiales competan a los funcionarios de la Administración para dictar bandos de policía y buen gobierno y para corregir gubernativamente las faltas en los casos en que su represión les esté encomendada por las mismas leyes".

¹⁰⁰ SAIZ Y SAIZ, J.M^a, "En torno al delito fiscal", o.p. cit., pág 164.

¹⁰¹ Véase NOREÑA SALTO, J.R., "El delito fiscal", o.p. cit, págs 267 y sgs.; AYALA GOMEZ, I, Tesis doctoral. Parte inédita: "El Delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal", o.p. cit., pág. 870; MARTINEZ IZQUIERDO, S, "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág 17.

delito privado limitando la persecución del fraude fiscal a la Administración¹⁰², y por otro daba lugar a una cuestión de prejudicialidad, al exigir que se agotará previamente la vía administrativa, dificultando y entorpeciendo en gran medida la persecución del delito¹⁰³.

¹⁰²AYALA GOMEZ, I, Tesis doctoral. Parte inédita, *"El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 872; asimismo véase, MARTINEZ IZQUIERDO, S, *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 18.; SAIZ Y SAIZ, J.Mª, *"En torno al delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 166-167; MARTINEZ PÉREZ, C, *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 382 y sgs ; RODRIGUEZ MOURULLO, G, *"Presente y Futuro del Delito Fiscal"*, Ed. Civitas, Madrid, 1974, págs. 76 y sgs.; JORDANA DE POZAS Y GONZALVEZ, *"El futuro del delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 11, donde dice que la "exigencia de ese requisito entorpecía la aplicación del precepto ... pues sólo llegaban al Fiscal las denuncias apoyadas en actas de conformidad, de forma tal que el contribuyente que firmaba de conformidad un acta en la confianza de que con el pago de la deuda tributaria reflejada en ella liquidaba todas sus responsabilidades se veía sorprendido por una denuncia ante el Fiscal y una eventual querrela de éste".

¹⁰³Jordana de Pozas dice que: "Las actas en disconformidad que firmaban los contribuyentes as recurrían ante los Tribunales Económicos Administrativos, ya de por sí lo suficientemente lentos como para provocar la prescripción del delito, pues hay que recordar que el inicio de las actuaciones administrativas si bien interrumpen la prescripción en esa vía no la interrumpen en lo penal, donde la prescripción se interrumpe exclusivamente desde el momento en que el procedimiento se dirige contra el autor del delito. Y en los escasos supuestos en los que el tribunal económico-administrativo se pronunciaba antes de transcurrida la prescripción penal sistemáticamente se planteaba una cuestión prejudicial contencioso-administrativa que paralizaba el procedimiento penal hasta su resolución..."; JORDANA DE POZAS GONZALVEZ, L., *"El Futuro del Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 11.; Véase también MARTINEZ PÉREZ, C, *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 386 y sgs; AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita.: *"El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., págs 873 y sgs; SAIZ Y SAIZ, J.Mª, *"En torno al Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 167; RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, *"Derecho Penal Español. Parte Especial"*, novena edición, Madrid, 1983, pág. 948, donde dice que: "La exigencia de una condición objetiva de procedibilidad, esto es, la instancia de la Administración previo agotamiento de la vía administrativa reduce el proceso penal a una caricatura procesal, pues o se da por incontrovertible la resolución administrativa, lo que reduce la acusación y la defensa a meros instrumentos de la Administración y a los tribunales a simples máquinas de dictar sentencias condenatorias, o el tribunal penal entra en el fondo revisando un juez inferior una sentencia dictada en materia contencioso administrativa por el T.S., pudiéndose por esta vía llegar a contradicciones que dejarían muy malparada la imagen de la Justicia".

XII.-PROYECTO DE CODIGO PENAL DE 1980.-

El Proyecto de Ley Orgánica sobre Código Penal se publica en el Boletín Oficial de las Cortes el día 17 de Enero de 1980, recogándose los delitos contra la Hacienda Pública en el Libro II, Título VIII "De los delitos contra el orden socioeconómico", en los artículos 370 y 371.

Así establece el artículo 370 que: "El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a tres millones de pesetas, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

En caso de reincidencia, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a la persona por él representada la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años.

Cuando la autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querrela, de un hecho que pudiera revestir los caracteres de delito fiscal, antes de proceder por él mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiere ya remitido"

Las novedades más relevantes que se pueden destacar del Proyecto en relación con el artículo 319 de la Ley de 1977 son las siguientes:

1º.- Distinta ubicación sistemática: Ya no se regula en el título de las falsedades, sino con buen acierto como manifiesta la mayoría de la doctrina en el título VIII de los "Delitos contra el orden socioeconómico"¹⁰⁴.

2º.- Se recoge la referencia a las Haciendas autonómicas como sujeto pasivo del impuesto, de la que se había prescindido anteriormente en el artículo 319, y que era necesaria para adecuarla a las competencias establecidas por la Constitución de 1978¹⁰⁵.

¹⁰⁴A favor de la nueva colocación sistemática se manifiesta Martínez Pérez al declarar que: "el delito fiscal atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, causando un efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del Erario público. Por ello el Proyecto de Código Penal ubica, también acertadamente este delito en el Capítulo VII, cuya rubrica reza "De los delitos contra la Hacienda Pública".; MARTINEZ PEREZ, C., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., págs 397-398; Así, en este mismo sentido, RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, *"El terrorismo fiscal"*, o.p. cit. págs.6-7.; AYALA GOMEZ, I, Tesis doctoral. Parte inédita: *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs 892 y sgs.; Fernández Albor dice que "el nuevo título se hacía necesario y los defectos de que adolece son muy inferiores a las posibles ventajas que su puesta en práctica pueda proporcionar".; FERNÁNDEZ ALBOR, A., *"Política criminal del delito fiscal"*, en Estudios Penales y criminológicos. Tomo V, Univ. Santiago de Compostela, 1982, págs 70- 71.

¹⁰⁵Así, entre otros, véase Ayala Gómez, quien manifiesta que sin embargo la "norma tampoco aclaraba la dudosa cuestión de si se podían acumular las defraudaciones realizadas en la esfera estatal, autonómica o local para así llegar al límite mínimo punible"; AYALA GOMEZ, I, Tesis doctoral. Parte inédita: *"El delito de defraudación*

3º.- Se suprime el 2º inciso del artículo 319 relativo a la presunción del ánimo de defraudar, resolviéndose así uno de los grandes problemas que se habían planteado por la doctrina en relación con este tema¹⁰⁶.

4º.- se sustituye el término impuestos por el de tributos, por lo que como dice Ayala "se corrige el defecto que tantos quebraderos de cabeza había supuesto para el interprete abocado a desentrañar el significado del uso del concepto "impuestos"¹⁰⁷.

5º.- se produce una elevación del límite de la cuantía de la defraudación a 3.000.000 de pesetas lo que lleva a pensar a algún sector de la doctrina que con ello el legislador pretende dotar al delito de un carácter de "ultima ratio"¹⁰⁸.

tributaria. Artículo 349 del Código Penal", o.p. cit., pág. 896.; MARTINEZ PEREZ, C, "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág.402.

¹⁰⁶Véase MARTINEZ PEREZ, C., "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág. 402.; Así también, CASADO HERRERO, D., "Delito Fiscal en el Proyecto de Código Penal", en Crónica Tributaria nº 32, Instituto de Estudios Fiscales., Madrid, 1980, pág.69.; AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: "El delito de defraudación tributaria: artículo 349 CP", o.p. cit., pág. 896.

¹⁰⁷AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 894.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág. 400.; En contra Rodríguez Devesa quién considera la expresión "tributos" razonable pero factor grave de confusión.; RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, "El terrorismo fiscal", o.p. cit., pág. 7.

¹⁰⁸AYALA GÓMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: "El delito de defraudación...", o.p. cit., pag. 894; Martínez Pérez manifestándose en contra de esta elevación por considerarla demasiado alta; MARTÍNEZ PÉREZ, C, "El Delito Fiscal", o.p. cit., pág. 401.; RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, "El terrorismo fiscal", o.p. cit., pág. 8.; PEREZ ROYO, F, "Los delitos y las infracciones en materia tributaria" en Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 47; FERNANDEZ ALBOR, considera, siguiendo la postura de RUIZ VADILLO, E., "Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal", Cuadernos de Documentación, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980, pág. 61., que con esta elevación se produce una frontera cuantitativa más acusada entre el delito y la falta

6º.- en cuanto a la penalidad: se agravan las penas, castigándose con penas de privación de libertad; se prescinde de la pena de multa como pena única y se sigue el modelo escandinavo de los días multa, suprimiendo el criterio de la cuantía fija. Además en caso de reincidencia se prevén penas accesorias o medidas de seguridad. Así al reincidente se le impondrá "la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años"¹⁰⁹.

7º.- en lo concerniente al aspecto procedimental, el cambio más significativo es la configuración del delito fiscal como un delito de carácter público que puede ser perseguido de oficio o en virtud de denuncia o querella¹¹⁰.

administrativa, que viene a significar un vacío que se podría cubrir con la tipificación de una falta penal"; FERNANDEZ ALBOR, A, "*Política criminal del delito fiscal*", o.p. cit., págs 73-74.

¹⁰⁹PEREZ ROYO, F, "*La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal*", o.p. cit., pág. 47.; CASADO HERRERO, D, "*Política criminal del delito fiscal*", o.p. cit., pág.70 señala que la diferencia con la normativa anterior en la que el delito fiscal se castigaba con una pena pecuniaria exclusivamente y sólo se imponían penas privativas de libertad en los casos cualificados por la cuantía de lo eludido o del beneficio ilícitamente obtenido, además de que dicha cuantía cualificada excediera de la décima parte de la cuota procedente; en el Proyecto se castiga siempre y en todo caso de manera acumulativa con la pena de prisión de seis meses a tres años y la de multa de seis a veinticuatro meses; Martínez Pérez en relación con las medidas de seguridad que se prevén para el caso de reincidencia, este autor alaba la aparición de estas figuras ya que se adaptan perfectamente a la personalidad criminológica del delincuente fiscal.; MARTÍNEZ PÉREZ, C, "*El delito fiscal*", o.p. cit, págs 405 y 406., AYALA GOMEZ, I, Tesis doctoral. Parte inédita: "*El delito de defraudación...*", o.p. cit., pág. 897 y sgs.

¹¹⁰CASADO HERRERO, D, "*Política criminal del delito fiscal*", o.p. cit., pág. 71.; PEREZ ROYO, F, "*La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal*", o.p. cit., pág. 47; AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: "*El delito de defraudación tributaria...*", o.p. cit., págs. 898 y 899.; MARTINEZ PEREZ, C, "*El delito fiscal*", o.p. cit., págs 408 y 409; FERNANDEZ ALBOR, A, "*Política criminal del delito fiscal*", o.p. cit., pág. 76

8º.- en lo relativo a la autoría y participación, desaparece el inciso 3º del artículo 319, al ser introducido en el Proyecto el artículo 35¹¹¹ que resuelve el problema de las actuaciones en nombre de otro, tanto de una persona física como de una persona jurídica¹¹².

9º.-Por último en el artículo 371¹¹³ del Proyecto se introduce una nueva figura, donde se describe de forma adecuada, como declara Martínez Pérez, el injusto en materia de subvenciones¹¹⁴.

¹¹¹Artículo 35 del Proyecto de Ley Organica de Código Penal de 1980: "El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de otro, responderá penalmente aunque no concurren en él, y sí en la entidad o persona en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo".

¹¹²En este sentido, entre otros, MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs.406- 407; AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El delito de defraudación..."*, o.p. cit., pág. 898.; CASADO HERRERO, D, *"Política criminal del delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 69.

¹¹³Artículo 371 del Proyecto de L.O. de Código Penal de 1980: "El que obtuviere una subvención pública, falseando las condiciones requeridas para su concesión o no declarando las que le habrían impedido, será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de seis a veinticuatro meses.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años o multa de seis a doce meses.

En caso de reincidencia, será de aplicación lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo anterior".

¹¹⁴Para un análisis más detallado del tema, véase AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El delito de defraudación..."*, o.p. cit., págs. 899 y sgs.

XIII.- PROPUESTA DE ANTEPROYECTO DEL NUEVO CODIGO PENAL DE 1983.-

En Enero de 1983 el Ministro de Justicia Fernando Ledesma nombra a los profesores Cobo del Rosal, Gimbernart Ordeig, Luzón Peña, Muñoz Conde y Quintero Olivares y al Magistrado del T. Supremo García Miguel para que formen una comisión y sobre la base del Proyecto de 1980 y de las enmiendas a éste hechas, elaboren un texto articulado, sin embargo éste intento no prospero ¹¹⁵.

Los delitos contra la Hacienda Pública aparecen recogidos en el Libro II, Titulo XII bajo la rúbrica general "De los delitos socioeconómicos" a diferencia del Proyecto de 1980 que los aunaba bajo la denominación de " Delitos contra el orden socioeconómico", dentro del capítulo V, artículos 298 a 302. En ellos se regula tanto el fraude al Fisco como el delito de contrabando. Así establece el artículo 298 que:"1.- El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local, mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación.

2.- A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan

¹¹⁵Véase la Introducción de la Propuesta de Anteproyecto de Código Penal de 1983.

carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3.- La pena de prisión no se impondrá si se efectuare el pago con sus recargos dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal.

4.- En caso de habitualidad, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a la persona por él representada, la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años. En este caso no será aplicable la exención de pena prevista en el párrafo anterior".

Y el Artículo 299 que: "1.-El que obtuviere una subvención pública falseando las condiciones requeridas para su concesión o no declarando las que la habrían impedido, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años.

2.- El particular que, en el desarrollo de una actividad privada subvencionada con fondos públicos, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, destinándola a usos particulares, será castigado con la pena de multa de seis a veinticuatro meses.

3.- En su caso, será de aplicación lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo anterior."

Del análisis de estos artículos se desprende que, en líneas generales el Anteproyecto sigue las directrices del Proyecto de 1980 al recoger como tipo básico de defraudación la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, con algunos pequeños cambios como la inclusión del delito de contrabando dentro de la rúbrica propia de los delitos

contra la Hacienda pública, reflejando con ello, como dice Ayala, la voluntad del legislador de incluir bajo una misma unidad todas las infracciones que atentarán contra los intereses de la Hacienda Pública. Y admitiendo que el sujeto quedará exonerado del cumplimiento de la pena cuando satisficiera el pago de lo debido más los recargos dentro de los diez primeros días de haberse abierto el procedimiento judicial¹¹⁶.

Se critica que todavía el Anteproyecto de 1983 mantenga el problema de la doble sanción, que puede dar lugar al quebranto del principio "ne bis in idem"¹¹⁷.

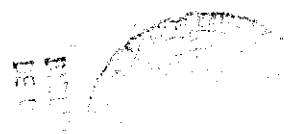
Para Rodríguez Mourullo la regulación del anteproyecto relativa a los tributos no periódicos podía provocar situaciones perjudiciales para el reo, pues impedía la aplicación del delito continuado, en favor del concurso de delitos¹¹⁸.

Por otro lado, Noreña Salto consideraba que el apartado 3 del artículo 298 debía ser suprimido pues otorgaba un privilegio inadmisibles al delincuente fiscal frente a los demás delincuentes, ya que éstos últimos sólo pueden conseguir la concesión de una atenuante, produciéndose por ello

¹¹⁶ Cfr. AYALA GOMEZ, I, Tesis Doctoral. Parte inédita: *"El delito de defraudación..."*, o.p. cit., págs. 903-904.

¹¹⁷ RODRIGUEZ MOURULLO, G, *"El nuevo delito fiscal"*, en Comentarios a la Legislación Penal, dirigidos por Cobo del Rosal, Revista de Derecho Público, Tomo II, El Derecho Penal del Estado Democrático, Madrid, 1983, pág. 282; GARCIA VALDES, C, *"Observaciones y críticas formuladas por la doctrina penal española a la propuesta de anteproyecto de nuevo Código Penal de 1983"*, en Documentación Jurídica número 54, Tomo XIX, Ministerio de Justicia, 1987, pág. 283.

¹¹⁸ RODRIGUEZ MOURULLO, G, *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 284.



una clara instrumentalización del Derecho Penal con meros fines recaudatorios ¹¹⁹.

Algunos autores mantuvieron la opción de regular estos delitos en leyes penales especiales, junto con las infracciones administrativas.¹²⁰

¹¹⁹NOREÑA SALTO, J.R., "*Observaciones a la regulación de los delitos fiscales y de contrabando en la propuesta de Anteproyecto de Código Penal de 1983*", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, monográfico número 6, Madrid, 1983, pág. 536.; Asimismo, López-Rey y Arrojo, donde dice que: "Conforme al proyecto el que cometa un delito monetario o contra la Hacienda será castigado... con prisión de uno a seis años y multa de ocho a veinticuatro meses, pero los Tribunales teniendo en cuenta una serie de circunstancias, entre ellas la personalidad del culpable, pueden imponer penas inferior en un grado (sic.). Sin embargo, el hurto superior a 15.000 pesetas será castigado en ciertos casos con prisión de tres a seis años. En el hurto no se hace referencia a la personalidad y la impresión es que la envuelta en los delitos contra las regulaciones de cambio y la Hacienda es mucho más importante para los autores del Proyecto y del Ministerio que la de la mayoría de los que cometen el hurto. Las defraudaciones superiores a 15.000 pesetas son castigadas con prisión de seis meses a cuatro años, de tres a seis años, de uno a cinco años, de seis meses a dos años, etc., pero tampoco se halla en las conductas descritas referencia específica a la personalidad de maras. Al igual que en el hurto la gran parte de los defraudadores son "los de abajo".; LÓPEZ-REY Y ARROJO, M., "*Análisis político criminal del Proyecto Oficial del Código penal español*", en Anuario de Derecho penal y Ciencias penales, 1980, Tomo XXXIII, Fascículo I, pág.334

¹²⁰Noreña Salto en NOREÑA SALTO, J.R., "*Observaciones a la regulación....*", o.p. cit., págs. 535-536 manifiesta que: "la especialidad de estas materias aconseja su inclusión en leyes especiales que acojan los conceptos técnicos que habrán de constituir elementos normativos del tipo, junto con una regulación más específica de los efectos del delito, medidas aplicables etc.; así como la inclusión en una misma ley de los delitos y las infracciones administrativas en la materia permitiría delimitar perfectamente qué conductas han de considerarse merecedoras de una sanción penal strictu sensu y cuáles de una sanción por unos mismos hechos...; esta regulación en leyes especiales permitiría delimitar claramente cuáles son las conductas más graves, merecedoras de una represión penal, y cuales son de una persecución meramente administrativa". Sigue este mismo criterio LÓPEZ REY Y ARROJO EN LÓPEZ REY Y ARROJO, M., "*Análisis político-criminal del Proyecto Oficial del Código penal español*", en ADPCP, Tomo II, 1980, págs. 333-334.

XIV.- LEY ORGANICA 2/1985, DE 29 DE ABRIL DE REFORMA DEL CODIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA.-

Esta Ley vino a constituir dentro del Libro II un nuevo título, el VI "De los Delitos contra la Hacienda Pública", dando una nueva redacción al delito de defraudación tributaria en el artículo 349 (antes 319), y tipificando dos nuevas figuras en los artículos 350 y 350 bis. Asimismo, su disposición derogatoria dejó sin efecto el artículo 37 de la Ley 50/77 de 14 de noviembre referido al requisito de procedibilidad.

La Exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/1985 manifestó que la reforma tenía por objeto: " avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuando la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago. Por ello, no sólo se ha modificado la redacción de dicho precepto (antiguo art. 319 del C.P.) sino que también se ha introducido un nuevo artículo, el 350 bis, que sanciona el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tienen en nuestro sistema".

Se suprimió la prejudicialidad obligatoria y la condición de procedibilidad, incluyéndose el delito contable y el fraude de subvenciones. El delito además aparece como un delito público, perseguible de oficio.

El artículo 349 reguló la defraudación al Erario Público mediante la elusión de impuestos al establecer que: "El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años."

El artículo 350 trató del fraude de subvenciones, manifestando que: "El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la

subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

Y por último el artículo 350 bis hizo referencia al delito contable, disponiendo que: "Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 1.500.000 a 3.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

- a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa.

- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico."

Además, es digno de destacar, la desaparición de la mención del ánimo de defraudar a que hacía referencia la regulación del 77, que declaraba que "se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales de la contabilidad y en la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

XV.- ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CODIGO PENAL DE 1992.-

En el Título XII de este Anteproyecto de L.O. de Código Penal de 1992, bajo la rúbrica "De los delitos patrimoniales y contra el orden socioeconómico" se regulan por primera vez en el Capítulo XV, artículos 293 a 298 los delitos societarios. Omitiéndose sin embargo, cualquier tipo de regulación relativa a los delitos contra la Hacienda Pública lo que lleva a pensar que el legislador prefirió que esta materia fuera recogida y reglada en una Ley especial para poder tener un instrumento de control más homogéneo en la lucha contra el fraude fiscal.

XVI.- PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CODIGO PENAL DE 1992.-

Con el fin de convertir en norma jurídica vigente el Anteproyecto, se presenta con algunas variaciones, el 4 de septiembre el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal ante el Consejo de Ministros¹²¹.

El Proyecto aglutina bajo la rúbrica de los "Delitos patrimoniales y contra el orden socioeconómico", el contenido de los títulos XI y XII de la Propuesta de Anteproyecto de 1983. Recogiendo los delitos societarios en los artículos 299 a 305 y omitiendo nuevamente la tipificación del delito fiscal, el contrabando y el control de cambios que se presume serán regulados por ley especial¹²².

¹²¹Vid. la presentación del Proyecto de Código Penal de 1992.

¹²²Molina Blazquez considera desacertada la no regulación de los delitos de naturaleza estrictamente económica como son el delito fiscal, el control de cambios y el contrabando por el Código Penal, al olvidarse con ello del gran efecto pedagógico que su inclusión produce.; MOLINA BLAZQUEZ, C, "Los delitos socioeconómicos en el Proyecto de Código Penal de 1992", en Actualidad Penal nº13, Actualidad Editorial, Madrid, 1994, págs 249 y sgs.; En contra de esta opinión, y a favor de la regulación de estos delitos por Ley especial, Vid. QUINTERO OLIVARES, G, "La política penal para la propiedad y el orden económico ante el futuro Código Penal Español", en Estudios Penales y criminológicos, III, Santiago de Compostela, 1979, págs 185 a 247; GÓMEZ BENITEZ, J.M., "Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socioeconómico y el patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código Penal" (Títulos VII y V), en A.D.P.C.P., tomo XXIII, fascículo II, 1980, pág. 491; BARBERO SANTOS, M., "Los delitos contra el orden socioeconómico: presupuestos" en la Reforma Penal. Cuatro cuestiones fundamentales, Ed. Marino Barbero, Madrid, 1982, pág. 158.

**XVII.- EL ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE CODIGO
PENAL DE 20 DE MAYO DE 1994.-**

Bajo la rúbrica de los "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico, en el Título XII, capítulo XIV se reglamentan los delitos societarios (artículos 292 a 297).

Respecto de los delitos contra la Hacienda Pública, este Proyecto al igual que los anteriores no los menciona.

XVIII.- PROPUESTA DE MODIFICACION DEL CODIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.-

A partir de 1992, la Administración Tributaria¹²³ propugna la modificación del Código Penal en esta materia. La entrada en vigor de las Disposiciones Adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 18/1991¹²⁴ provocó un estado de inseguridad jurídica, al permitirse por un

¹²³El Foro de los Abogados tributaristas manifiesta que "en la pasada legislatura este Centro Directivo elaboró una propuesta de enmienda al proyecto de Código Penal, entonces en tramitación, donde se regulaba el delito fiscal. Dicha propuesta no llegó nunca a plantearse formalmente al decaer el proyecto de Código Penal como consecuencia de la disolución de las Cámaras", añadiendo que "en el momento actual diversas circunstancias han puesto de manifiesto la necesidad de resolver con urgencia el problema planteado por la relación entre delito fiscal y regularización tributaria, solución que no puede esperar el reposo que requiere la tramitación de un nuevo Código Penal. Por ello este Centro Directivo considera que se debe abordar con carácter urgente una reforma del delito fiscal, en el ámbito del actual Código Penal, que resuelva, además, del problema planteado en el párrafo anterior, aquellas otras cuestiones que ha suscitado la aplicación práctica de los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal en su redacción actual.... En estas circunstancias, este Centro Directivo, de acuerdo con la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha elaborado una propuesta de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública".; FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS, *"Criterios y propuesta de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública"*, en Boletín Tributario núm. 6, Madrid, 1994, págs 5 y sgs.

¹²⁴El problema comienza con el artículo 61-2 de la Ley General Tributaria al permitir eludir al sujeto las sanciones que le correspondieran mediante el pago de la deuda tributaria ocultada, siempre que éste se realizará sin requerimiento previo de la Administración, incluso transcurrido el plazo ordinario. Así establece el artículo 61 que: "1.- El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.

2.- "Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, recibirán un recargo del 50% con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigidas. No obstante el recargo será del 10% si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación de ingreso"

Y se agrava con la entrada en vigor de la Ley 18/91 de 6 de Junio (aplicable a partir de 1992) que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estableciendo en sus disposiciones adicionales 13 y 14 un procedimiento de regularización tributaria para los ejercicios económicos anteriores a 1990. Dice la disposición adicional 13 : "Uno. Los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, que se encuentren en circulación en cualquier momento dentro del período comprendido entre la entrada en vigor de esta Disposición Adicional y el 1 de enero de 1992, con la única excepción de los Pagarés del Tesoro en poder de Entidades de Crédito a efectos del cumplimiento del coeficiente de inversiones obligatorias, podrán optar, hasta el 31 de diciembre de 1.991, por alguna de las siguientes alternativas:

1ª.- Canje por los activos de la Deuda Pública Especial a que se refiere el apartado dos de esta disposición adicional.

Esta opción sólo podrá ejercitarse por las personas físicas o jurídicas que, de acuerdo con las disposiciones en vigor, hayan sido residentes fiscales en territorio común durante 1990.

2ª.- Amortización ordinaria, en los términos y condiciones fijada en la propia emisión. La falta de manifestación expresa en favor de la alternativa anterior se entenderá como opción por esta última.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la adaptación que proceda en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra..."

Y la disposición adicional 14 que dice que: "Uno. Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.

La presentación de estas declaraciones no interrumpirán los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Los ingresos realizados de conformidad con lo previsto en el párrafo primero, podrán fraccionarse sin garantía en cuatro pagos iguales anuales, debiéndose ingresar el primero en el momento de la presentación de la declaración-liquidación complementaria o extemporánea y los tres restantes antes del 20 de diciembre de cada uno de los tres años naturales siguientes, sin necesidad de previa notificación de la Administración.

La falta de pago de un plazo a su vencimiento determinará su exigencia en vía de apremio, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación

lado la exoneración de responsabilidad del sujeto mediante la reparación del perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública a través de la regularización y, por otro que el Ministerio Fiscal pudiera perseguir a los contribuyentes que aún regularizando hubieran incurrido en delito fiscal¹²⁵.

Se propone una nueva redacción del artículo 349: "1.-El que, por acción u omisión defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener u otros ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, en cuantía superior a 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas o financiación públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años.

2.- A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones o ingresos periódicos o de

en cuanto al procedimiento a seguir en caso de falta de pago de un plazo en los fraccionamientos concedidos en plazo voluntario.

Las cuotas aplazadas devengarán intereses de demora que habrán de autoliquidarse por el obligado tributario al ingresar cada uno de los plazos.

Los incrementos de patrimonio no justificados declarados por el sujeto pasivo en estas declaraciones complementarias, podrán imputarse a la reducción de las rentas netas no declaradas de periodos impositivos anteriores, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados".

¹²⁵FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS, *"Criterios y propuesta de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p., cit., pág.1 (la numeración es mía pues se trata de las paginas introductorias).

declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3.- Quedará exento de responsabilidad criminal el que regularice su situación tributaria sin tener conocimiento formal de cualquier actuación administrativa o, en el caso de no mediar dicha actuación, antes de que el Ministerio Público interponga querrela o denuncia contra él dirigida, en relación con las deudas tributarias a que se refiere el apartado 1 de este artículo".

El artículo 350 quedaría redactado: "1. El que obtuviere una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas o de las Comunidades Europeas, en más de 12.000.000 de pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2.- El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones Públicas o de las Comunidades Europeas, cuyo importe supere los 12.000.000 de pesetas, incumpliera las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

3.-Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas o financiación públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de tres a seis años."

El artículo 350 bis que: "Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 1.500.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

a) incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico."

Y por último la Disposición Adicional: "Quedará exento de responsabilidad criminal el que hubiese regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en las Disposiciones Adicionales Decimotercera y Decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Las modificaciones propuestas más importantes son la introducción en el artículo de la defraudación en retenciones a cuenta del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas¹²⁶ que tantos problemas había planteado anteriormente, al considerarse por el Tribunal Supremo en contra de la Audiencia que se trataba de apropiación indebida y no de delito fiscal. Se recoge también como figura típica de este delito las devoluciones indebidamente obtenidas¹²⁷ (antes reconducidas a la figura de estafa); Se tipifica la "omisión", de la no presentación de declaración tributaria debida. Se utiliza el término genérico "**cuantía**" que abarca el tanto a las retenciones como a los ingresos a cuenta¹²⁸; Aumenta además la cuantía de 5.000.000 a 15.000.000 de pesetas; Y amplía el campo de pérdida de ayudas de carácter público para el defraudador. Por último, incluye como eximente y no como atenuante la regularización realizada antes del requerimiento de la Administración resolviéndose de esta manera los problemas procesales que se pudieran dar¹²⁹.

¹²⁶El Foro de Abogados Tributaristas mantiene que "resulta más adecuada su tipificación como delito fiscal, porque la conducta se produce en el seno de una relación jurídica entre la Hacienda Pública y el sujeto obligado a practicar las retenciones o ingresos a cuenta. En suma, debe considerarse que nos encontramos ante el incumplimiento de un deber recogido en el ordenamiento tributario, que como tal ilícito debe calificarse. De este modo, se refuerza el principio de especialidad que implica la existencia del delito fiscal, y se acaba con la inseguridad que ha generado una Jurisprudencia en ocasiones contradictoria"; FORO DE LOS TRIBUTARISTAS, *"Criterios y propuesta de modificación..."*, o.p. cit., pág.13.

¹²⁷El Foro de Abogados Tributaristas considera acertado la introducción de las devoluciones "puesto que las mismas no son beneficios fiscales ni tampoco implican la elusión del pago de tributos" y "puede resultar dificultosa su inclusión en el tipo penal actualmente vigente..."; FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS, *ibidem*.

¹²⁸*Ibidem*.

¹²⁹Así expone el Foro de Abogados Tributaristas que al fijarse el momento en que desaparece el requisito de espontaneidad (momento en que el sujeto pasivo conoce formalmente de cualquier actuación administrativa o del inicio de la acción penal) se resuelve el problema de las actuaciones judiciales derivadas de formulación de denuncias o querellas por parte de terceros ajenos a la Hacienda Pública o de actuaciones inquisitivas producidas por el conocimiento por parte de las autoridades judiciales de la posible comisión del delito.; FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS, *op. cit.*, pág.14.

En el artículo 350 se añade junto a los términos subvención y desgravación, el de "ayuda", solventando así el conflicto planteado de si bajo el concepto de subvención pública se recogían todas las ayudas o favorecimientos económicos o, en ningún caso los auxilios indirectos como la obtención de un crédito a un tipo de interés inferior al del mercado.¹³⁰ Se recoge junto a las Administraciones Públicas del Estado, la de las Comunidades Europeas complaciendo la recomendación realizada por el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas¹³¹. Y por último se eleva la cuantía de 2.500.000 de pesetas a 12.000.000 de pesetas.

En el artículo 350 bis no se introduce otra novedad que la del aumento de su cuantía de 10.000.000 a 30.000.000 de pesetas.

Finalmente, la Disposición adicional pretende extender al ámbito penal las regularizaciones tributarias establecidas por las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no quedan abarcadas por el apartado 3 del artículo 349 del Código Penal¹³².

¹³⁰FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS, *"Criterios y propuesta de modificación..."*, o.p. cit., pág. 15.

¹³¹*ibídem*.

¹³²*ibídem*, pág. 16.

XIX.- LEY ORGÁNICA 6/1995, DE 29 DE JUNIO.-

Esta Ley recoge, en el Libro II, título VI con una nueva denominación "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en los artículos 349, 349 bis, 350 y 350 bis.

En la Exposición de Motivos se señalan las razones que han llevado al legislador a modificar los preceptos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública, e introducir unos nuevos que de manera efectiva protejan el patrimonio de la Seguridad Social. Expone textualmente que: "La figura del delito introducida en el artículo 319 del Código Penal, mediante la Ley 50/77, de 14 de noviembre, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, ha requerido para su plena consolidación en nuestro ordenamiento la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales.

En la actualidad, para que la regulación de esta figura produzca los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude, es preciso realizar una serie de modificaciones normativas que, por una parte, afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario.

Entre las modificaciones del tipo delictivo destaca, especialmente, la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario.

Asimismo, resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario.

Asimismo, resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico. Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código.

Por otra parte, razones económicas y políticas avalan la oportunidad de actualizar las cuantías determinantes de la comisión del delito de fraude de subvenciones..."

El artículo 349 recoge el delito de defraudación tributaria a la Hacienda Pública, al manifestar que: "1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o

ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria."

El artículo 349 bis¹³³ hace referencia a la defraudación a la Seguridad Social, acogiendo igualmente la figura de la regularización. El fraude de

¹³³ Artículo 349 bis: "1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este código serán aplicables al que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

subvenciones se regula en el artículo 350. Y el delito contable en el artículo 350 bis.

Como novedades a destacar esta la incorporación de la omisión como forma de defraudación. Asimismo, la inclusión del dolo y la mención a la Hacienda autonómica. Se soluciona por otro lado el problema de los retenedores al recoger expresamente la figura de las retenciones. Se introduce la figura de las retribuciones en especie. Respecto de la cuantía, se eleva ésta a la cifra de 15.000.000 de pesetas. Se recogen también una serie de tipos cualificados que atienden a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación. Y por último, se acoge expresamente la figura de la regularización.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación."

XX.- LEGISLACIÓN VIGENTE.-

La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre modifica los preceptos de la regulación anterior, relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, recogiendo éstos con algunas modificaciones en los artículos 305 a 310.

El estudio de estos preceptos, los realizaremos en otro Capítulo, centrándonos en particular en el artículo 305, por ser el objeto de esta tesis.

CAPITULO II

CAPITULO II

EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO

I.- INTRODUCCION.-

Desde hace tiempo la doctrina científica se ha venido planteando la función del Derecho Penal¹, el por qué de las normas penales, su cometido y misión, qué es lo que verdaderamente se intenta proteger con ellas.

Un sector minoritario² entiende que el Derecho Penal cumple una función de protección de los valores elementales de la Etica Social³, ya que,

¹Para un estudio más detallado, véase, GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A., *"Derecho Penal. Introducción"*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1995, págs. 37-56.; SILVA SÁNCHEZ, J.M., *"Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1992, págs. 300 y sgs.; MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases"*, Editorial Bosch, Barcelona, 1976, págs. 128 y sgs.

²Así, sobre esta teoría véase entre otros, WELZEL, H.H., *"Das Deutsche Strafrecht. Eine systematische Darstellung"*, 11ª edición, Ed. Walter de Gruyter, Berlin, 1969, pág. 3; MAYER, H., *"Strafrecht, Allgemeiner Teil"*, W. Kohhammer Verlag, Stuttgart-Berlin-Colonia-Mainz, 1967, pág. 53.; STRATENWERTH, G., *"Strafrecht. Allgemeiner Teil"*, 1ª edición, pág. 29.; JESCHECK, H.H., *"Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil"*, Duncker & Humblot, Berlin, 1988, pág. 6.; CEREZO MIR, *"Curso de Derecho Penal. Parte General"*, I, 3 edición, Madrid, 1985, pág. 17.

³Ibidem.

el delito ⁴ocasiona, junto a la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, un quebrantamiento importante de las costumbres y convicciones más arraigadas de la Sociedad⁵. Así afirma Welzel que, la función primordial del Derecho Penal no es la protección de bienes jurídicos- ya que si así fuera, la intervención de éste llegaría tarde, al ser meramente preventiva y policial- sino que lo relevante es sancionar el incumplimiento de los valores fundamentales de la conciencia jurídica, con el fin de que el Derecho Penal cumpla una misión positiva, de fortalecimiento de los valores y de cumplimiento efectivo de éstos por parte de los ciudadanos⁶. Sin embargo, la doctrina mayoritaria⁷ considera que, el objeto primordial del Derecho Penal no es otro que la protección de bienes jurídicos. Se origina por ello, una nueva discusión centrada en la determinación del concepto y contenido del ilícito y, en la forma en que debe llevarse a cabo su protección.

Teniendo en cuenta que a lo largo de la historia se han formulado distintas concepciones de bien jurídico, y, siguiendo la concepción doctrinal mayoritaria que entiende, que los delitos son lesiones o puesta en peligro de

⁵MAYER, H., "*Strafrecht. Allgemeiner Teil.*", o.p. cit., págs. 33 y sgs.

⁶WELZEL, H.H., "*Das Deutsche Strafrecht...*", o.p. cit., pág. 3.

⁷Rechazan la tesis de la Ética Social entre otros, SILVA SANCHEZ, J.M., "*Aproximación al Derecho Penal contemporáneo*", o.p. cit., pág. 302; así como García Pablos quien entiende que la intervención del Derecho Penal no se legitima con la ética social pues "al derecho penal incumbe exclusivamente la protección de bienes jurídicos, no la moralización de sus ciudadanos ni la mejora ética de la sociedad, que interesa a otras instancias" ya que "en una sociedad plural y democrática no puede ser cometido del Derecho Penal incidir en la esfera interna del individuo, modificando sus esquemas de valores. Tal injerencia es abusiva e impropia del Derecho..." ya que "La supuesta función <<ético-social>>, referida al Derecho Penal, lejos de limitar la intervención de éste, la potencia. Sugiere una ampliación de las esferas de actuación del *ius puniendi*, más allá de la estricta protección de bienes jurídicos. Y deviene mucho más ambiciosa, al perseguir no ya la evitación del resultado, sino la modificación de las actitudes anímicas del ciudadano hacia los valores del Derecho", GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A., "*Derecho Penal. Introducción*", o.p. cit., págs. 48 y sgs.

bienes jurídicos, consideramos conveniente en orden a poder delimitar el objeto de protección en los delitos contra la Hacienda Pública, hacer un breve recorrido del origen de aquél y de las diferentes posturas respecto a su contenido.

Junto a este análisis histórico y del contenido del ilícito entendemos que es también necesario hacer un estudio del fundamento y fin de la pena, así como, de la naturaleza fragmentaria del Derecho Penal y, de la distinción entre ilícito administrativo e ilícito penal. Todo ello, con objeto de esclarecer la discusión científica de si el bien jurídico protegido en el delito específico contra la Hacienda Pública, es digno o no de protección por el Derecho Penal o, puede ser amparado y salvaguardado satisfactoriamente a través de medios no penales contemplados en otras ramas del ordenamiento jurídico.

II.- CONCEPTO DE BIEN JURIDICO.-

En una primera época el Derecho Penal se caracterizó por ser un derecho eminentemente moralista, centrado en la idea de "pecado". El concepto de delito se confundió con el de pecado al ser entendido como una desobediencia de la voluntad divina y, la pena cumplió una función meramente retributiva, como castigo por el incumplimiento de los imperativos divinos⁸. Posteriormente, bajo las ideas de la Ilustración, el Derecho Penal se

⁸Vid. AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, Frankfurt a M., Athenäum Verlag, 1972, pág. 17.; SINA, P. *"Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut"*, en *Basler Studien zur Rechtswissenschaft*, Basilea, Helbing & Lichtengahn, 1962, págs. 3 y 5.; SGUBBI, F., *"Responsabilità penale per ommesso"*

secularizó, abandonando toda idea sobrenatural en la búsqueda del objeto jurídico del delito y centrándose en la realidad social, con el fin de encontrar valores superiores que justificaran el contenido material del delito⁹.

Así, a principios del S. XIX, - en el Iluminismo-, destacó Feuerbach con su teoría sobre los derechos subjetivos que, influido por la teoría de Kant sobre el fin del Estado, legitimó el poder sancionatorio del Estado en la idea de lesión de un derecho y de mantenimiento de las condiciones de vida en común¹⁰, excluyendo como objeto de protección del derecho penal, los delitos contra la moral y la religión¹¹ que se regularon en el ámbito administrativo y policial¹². Esta afirmación era una clara manifestación de la teoría del contrato social, según la cual, los hombres se aunaban y creaban una sociedad con el objeto de que el Estado garantizara las condiciones de vida en común y, del principio de libertad, en virtud del cual, el ejercicio de la libertad de un ser racional no podía contradecir la libertad de ningún otro ser racional.

La pena ya no se entendía como forma de expiación del pecado cometido, sino que, al secularizarse el delito, aparecía ligada a la idea de

impedimento dell' evento", 1975, págs. 8 y sgs.; GONZALEZ RUS, J.J., *"Bien jurídico y Constitución" (Bases para una teoría)*, Ed. Fundación Juan March, Madrid, 1983, pág. 9.

⁹Ibidem.

¹⁰AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., pág. 34.

¹¹FEUERBACH, P.J.A., *"Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen Peinlichen Rechts"*, Georg Friedrich Heyer's Verlag., Giessen, 1847, pág. 45.: "Quién los límites del derecho a la libertad traspasase o transgrediese, comete una violación de un derecho...".

¹²Según Amelung, Feuerbach compagina y determina de forma clara y precisa las distintas competencias de las potestades policiales y penales: así, mientras el derecho policial debe evitar la puesta en peligro de derechos, el derecho penal debe atender a la efectiva lesión del derecho.; AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., pág. 34.

retribución, como reparación del daño causado a la sociedad y como restablecimiento del orden social¹³, justificándose, en tanto en cuanto existiera una lesión de un derecho subjetivo de un particular o del Estado¹⁴. El delito era pues, una lesión de un derecho establecido por el derecho positivo, que tenía su base en uno ya fijado por la ley natural¹⁵. Lo que no atentara contra un derecho subjetivo no se consideraba delito pero, si el comportamiento era dañoso para la convivencia se atendía por el Derecho de policía¹⁶, estableciéndose de esa manera la distinción entre delitos y contravenciones¹⁷.

Bajo las ideas de la Restauración¹⁸, y, con objeto de superar la tesis anterior de los derechos subjetivos mantenida por Feuerbach, defendió Birnbaum una tesis liberal que abogaba por la restricción del "ius puniendi"¹⁹.

¹³BUSTOS RAMIREZ, J./HORMAZABAL MALAREE, H., "Pena y Estado", en *Papers* 13, 1980, págs. 97-128.

¹⁴SINA, P., "Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut", o.p. cit., págs. 9-11.

¹⁵BUSTOS RAMIREZ, J., "Manual de Derecho Penal. Parte General.", 4ª edición comentada y puesta al día por Hormazabal Malaree, H., PPU, Barcelona, 1994, págs. 99-100.

¹⁶GONZALEZ RUS, J.J., "Bien Jurídico y Constitución", o.p. cit. pág. 10.; GREGORI, "Saggio sull'oggetto giuridico del reato, 1978, pág.11.

¹⁷GONZALEZ RUS, J.J., "Bien jurídico y Constitución", o.p. cit., pág. 10.; CARRARA, "Criterio distintivo delle contravvenzioni dei delitti", en *Opuscoli di Diritto Criminale*, III, 1879, págs. 601 y sgs.

¹⁸Que negaban el planteamiento iluminista de que la soberanía residía en el pueblo, defendiendo que el poder descansaba en el príncipe y que, éste debía ejercerlo de forma autolimitada a través de una Constitución otorgada por él. Así la Constitución Bávara de 1818 disponía que: "El rey es el jefe supremo del Estado, reúne en sí todos los derechos del poder estatal y los ejerce con sujeción a las distinciones por él dadas y fijadas en el presente instrumento constitucional. Su persona es sagrada e inviolable".; Cfr. HORMAZABAL MALAREE, H., "Bien jurídico y Estado Social y democrático de derecho" (el objeto protegido por la norma penal), P.P.U., Barcelona, 1991, págs. 19-26.

¹⁹Así lo afirman Sina, Marx, Bustos y el mismo Hormazabal. Véase en este sentido,

Utilizó para ello por primera vez el término "bien", manifestando que el delito no lesionaba un derecho sino un "bien que jurídicamente nos pertenece", ya que los derechos al no poder ser disminuidos ni alterados eran los únicos que permanecían inalterables²⁰; resolviendo así, el problema de la no sancionabilidad de conductas en contra de la religión y de la moral²¹."

HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 26 y 29.; BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 101. Sin embargo, algunos autores cuestionan sin embargo, el hecho de que Birnbaum establezca el concepto de "bien" con el fin de restringir la potestad punitiva del Estado. Así, Amelung y Mir mantienen que carece de esa función limitadora del ius puniendi, pues, rompe con los principios filosóficos del Iluminismo al no surgir en una sociedad propia de la aplicación de la teoría del contrato social.; MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del Derecho Penal"*, o.p. cit. pág. 129.; En este sentido, Hormazabal matiza, que sí se atiende a la época en que la tesis fue creada entonces, " "el bien" aparece más como un instrumento restaurativo del Estado que le va a permitir incriminar toda conducta que pueda perturbar las nuevas condiciones sociales que se conformaron con la Restauración". HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., págs. 30-33.

²⁰Bienes jurídicos que trascendían al derecho, al ser concedidos al hombre "por la naturaleza" o como "resultado de su revolución social y de la revolución burguesa", definiendo, el delito como "lesión o puesta en peligro de bienes atribuibles al querer humano" que, "deben ser garantizados de forma equivalente a todos por el poder estatal, en tanto que una garantía general no puede ser conseguida de otra forma que no sea por la conminación de una determinada pena y por la ejecución de la amenaza legal a todo infractor. De esta forma declara Birnbaum que: "... de acuerdo con mi parecer, si se quiere tratar el delito como lesión, lo esencial es, y pongo el acento en ello, relacionar necesariamente este concepto con arreglo a su naturaleza, no con un derecho, sino con un bien", y mediante un ejemplo sigue diciendo que: "Supongamos que perdemos algo o que somos despojados de una cosa que para nosotros es un bien al cual tenemos jurídicamente derecho, éste será el objeto de nuestro derecho y si nos es sustraído o se ve disminuido, nuestro derecho no se verá disminuido ni sustraído"., BIRNBAUM, J.M.F., *"Über das Erfordernis eines Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens mit besonderer Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung"*, Archiv des Criminalrechts, Nueva Edición, T. 15, 1834, págs. 149 y sgs. y 177-179.; Cfr. HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 27.

²¹Justifica así Birnbaum la sancionabilidad de las conductas inmorales al manifestar que: "...siempre podrá ser vista una suma de ideas religiosas y morales bajo la garantía general de un bien colectivo establecido del pueblo...", y "...que deben ser previstos como antijurídicos ciertos tipos de conductas inmorales o irreligiosas...", al "ofender los sentimientos éticos de todo un pueblo".; BIRNBAUM, J.M.F., Ibidem, pág. 167 y 177-179.

Posteriormente, a través de los postulados ideológicos del positivismo, el concepto de "bien jurídico" se afianzó. El Estado en Alemania con el propósito de salir de la crisis económica en la que estaba sumergido, intentó fortalecerse a través de la equiparación de facultades con el individuo, es decir, se convirtió a su vez en titular de un "derecho subjetivo" público, pudiendo exigir mediante ese derecho, obediencia²². El Estado se consideró como un fin en sí mismo que protegía bienes jurídicos, como cosas, objetos o valores concretos que, emanando de los propios artículos del código legitimaban éstos²³. En esta época, el positivismo se desdobló en dos diferentes posturas²⁴:

a) El iusracionalismo positivista mantenido por Binding, quién consideró que el delito era tanto la contravención de una norma (disposición previa a la ley penal, que se derivaba de ella y que imponía la realización o prohibición de una conducta), como la lesión de un derecho subjetivo del Estado (el derecho que tenía éste a exigir que se le obedeciera) que originaba además una lesión al contenido propio de cada norma, es decir, a su bien jurídico, ya que cada norma encerraba en sí misma un bien jurídico.²⁵ Atendió, por otro lado este autor al sentido de las normas para establecer la distinción entre infracción administrativa y delito, estimando que las normas

²²HORMAZÁBAL MALAREÉ, H., *"Política penal en el Estado democrático"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, núm. 3, Tomo XXXVII, fascículo II, Mayo-Agosto 1984, pág. 336.; Del mismo, *"Bien Jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., págs. 35-36.

²³HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., págs. 36-37.

²⁴Ibídem, pág.37.

²⁵BINDING, K., *"Die Normen und ihre Ubertretung"*, 3ª Edición, T.I., Felix Meiner Verlag., Leipzig, 1916, págs. 96-98.

penales tenían como fin mantener las condiciones concretas (que se materializaban en bienes jurídicos) para una vida en común; Bienes jurídicos de exclusiva creación del legislador, al crear junto con la norma el bien jurídico²⁶.

b) El positivismo naturalista representado por von Liszt, quién situó la teoría sobre el bien jurídico entre la Política criminal y el Derecho penal, posibilitando de esa manera, la entrada de conceptos sociales en el ámbito del derecho penal²⁷, al entender que el bien jurídico era "el concepto límite de la lógica jurídica abstracta" que "pasa del campo de una ciencia al de otra; un concepto al cual la primera está referida sin que lo pueda determinar y fundamentar, ya que no pertenece a esa ciencia, sino a otra"²⁸.

El bien jurídico no era ya según este autor, un concepto exclusivamente jurídico sino que era creación de la propia vida, un interés vital del individuo y de la comunidad, que representaba, los intereses de los individuos en sus relaciones vitales que, se transformaban en relaciones

²⁶ Así, definió el bien jurídico como "todo lo que en sí mismo no es un derecho, pero que en los ojos del legislador es de valor como condición de la vida sana de la comunidad jurídica, en cuyo mantenimiento incólume y libre de perturbaciones tiene interés desde su punto de vista y que por ello hace esfuerzos a través de sus normas para asegurarlo ante lesiones o puestas en peligro no deseadas". BINDING, K., *"Die Normen und ihre Ubertretung"*, o.p. cit., pág. 340.; Y, *"Grundriss des deutschen Strafrechts. Allgemeiner Teil"*, 8ª Edición, Alen Scientia Verlag, Leipzig, 1975, pág. 113.

²⁷ VON LISZT, F., *"Über den Einfluss der soziologischen und anthropologischen Forschungen und die Grundbegriffe des Strafrechts"*, Strafrechtlichen Vorträge und Aufsätze, T.II, Berlin, 1905, pág. 80.; Y, *"Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopädie der Rechtswissenschaft"*, ZStW, T. VIII, 1888, pág. 139.

²⁸ VON LISZT, F., *"Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopädie der Rechtswissenschaft"*, o.p. cit., págs. 138-140.; Además, Confr. BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 103.

jurídicas, bienes jurídicos, una vez que eran protegidos por el derecho²⁹; El Estado era el propio sistema que establecía el ámbito de las relaciones de la sociedad y delimitaba los bienes jurídicos que debían ser objeto de protección penal, pero teniendo en cuenta siempre que lo principal era el hombre y que la norma se creaba para protegerlos³⁰.

Más tarde, con el Neokantismo se intentó establecer un concepto teleológico del bien jurídico como criterio interpretativo del valor protegido, desapareciendo por ello, la función garantista, como justificación del bien jurídico³¹. Así, Honig consideró que bien jurídico era aquella "síntesis categorial con la cual el pensamiento jurídico se esfuerza en captar el sentido y fin de las prescripciones penales particulares"³². Y que "los objetos de protección no existen como tales", sino que "sólo son un producto de un

²⁹ Señaló que "Todos los bienes son intereses vitales, intereses del individuo o de la comunidad. No es el ordenamiento jurídico el que genera el interés, sino la vida; pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico.... La necesidad crea la defensa y con el cambio de los intereses varía el número y la especie de los bienes jurídicos". VON LISZT, F., *"Tratado de derecho penal"*, traducción de Luis Jiménez de Asúa, Tomo I, Ed. Reus, Madrid, págs. 4-7.

³⁰ De esta manera manifestó que: "Todo el derecho está para favorecer al hombre, todo derecho protege intereses vitales del hombre. El ser del hombre es pues el bien jurídico; de las diferentes configuraciones, de este ser resulta la división de los bienes jurídicos", "es el ser humano el bien jurídico, su protección sin excepciones es el último y más elevado objetivo del ordenamiento jurídico. Pero el ser humano aparece ya como ser del individuo considerado aisladamente o como ser único en el conjunto de los ciudadanos". VON LISZT, F., *"Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht..."*, o.p. cit., págs. 140-148.; del mismo, *"Der Zweckgedanke im Strafrecht"*, *Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze*, Tomo I, Berlin, 1970, págs. 120 y sgs.; Véase asimismo, BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal"*, Parte General, o.p. cit., pág. 104.; HORMAZABAL MALAREE, H., *"Política Penal en el Estado Democrático"*, o.p. cit., págs. 338-339.; del mismo, *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 55.

³¹ HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien Jurídico y Estado social y democrático de Derecho"*, o.p. cit., págs. 63 y sgs.

³² HONIG, R., *"Die Einwilligung des Verletzten"*, Mannheim-Berlin-Leipzig, 1919, págs. 94 y sgs.

pensamiento jurídico específico"³³.

Bajo la filosofía de los valores³⁴-, entendió Wolf que el bien jurídico era el bien de la cultura, que el derecho descubría y transformaba en bien jurídico una vez que el Estado lo valoraba y reconocía jurídicamente³⁵.

En la etapa del Nacional Socialismo el pueblo pasó a ser la idea central, entendido éste, como un ente con identidad propia al que se le debía fidelidad; y sancionándose el quebrantamiento o traición de ese deber de lealtad, sin tener en cuenta, si perjudicaba o no a los intereses o condiciones de vida en común³⁶. Destacó así, la Escuela de Kiel, que criticó duramente el

³³De esta forma, según Rudolphi el concepto de bien jurídico es favorable a recibir cualquier tipo de contenido al habersele privado del contenido material y no es válido para explicar lo que es la especie de injusto en cada delito.; RUDOLPHI, H.J., *"Die verschiedene Aspekte des Rechtsgutbegriffs"*, Festschrift für R. Honig, Otto Schwartz & Co. Verlag., Göttingen, 1970, pág. 332. Y en este mismo sentido, SINA, P., *"Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut"*, o.p. cit., 1964, pág. 97.; Asimismo, Bustos considera que con ello se convierte el bien jurídico en una simple categoría interpretativa que impide fundamentar materialmente el injusto.; BUSTOS RAMIREZ, J. *"Manual de Derecho Penal Español"*, Parte General, o.p. cit., pág. 105.

³⁴donde la ciencia penal tenía por objeto proteger bienes culturales sociales, bienes que se seleccionaban a través de la ética o de la moral, bienes que se consideraban por tanto prejurídicos.; Vid, HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien Jurídico y Estado social ..."*, o.p. cit., pág. 65.

³⁵De este modo, elaboró dos conceptos de bien jurídico, uno para el derecho administrativo como "punto de referencia formal de todo juicio de antijuricidad", cuyo objetivo no era defender los bienes prejurídicos de la cultura y otro, que establecía una barrera entre el derecho penal y el administrativo, como "bien de la cultura legitimado estatalmente que ha adquirido tal calidad por la vinculación emocional con los contenidos del principio de la justicia". WOLF, E., *"Strafrechtliche Schuldlehre"*, Teil I, J. Bensheimer, Mannheim-Berlin-Leipzig, 1928, págs. 73-77.; AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., 1972, 146 y sgs.

³⁶SINA, P., *"Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut"*, o.p. cit., pág. 78 y sgs.; El delito se entiende en esta etapa como una insurrección o rebeldía hacia el Estado, castigándose según Maggiore, "No sólo porque ofende o expone al peligro al individuo al Estado (cuya existencia no tiene nada que temer de la simple acción individual), sino por un motivo superior: porque atenta a la autoridad y majestad del Estado portador del orden ético jurídico. El delincuente no desobedece y atenta únicamente a la autoridad de la ley, tal y

concepto de bien jurídico, por considerarlo inútil al fijarse más en el individuo que en el pueblo; siendo éste último una realidad total, en donde el derecho funcionaba como un ordenamiento de la vida del pueblo³⁷. El contenido de bien jurídico se rechazó y vació en un primer momento, cuando no interesaba a las aspiraciones del Estado, para después acogerse por éste y emplearse, de forma provechosa, de acuerdo a sus planteamientos ideológicos totalitarios³⁸.

El Neohegelianismo con Hellmuth Mayer estimó, al igual que von Lizst que los bienes no eran creación del derecho sino que tenían su origen en la vida, transformándose éstos en jurídicos por el legislador. Así definió las normas de cultura como: "la denominación general de todos los mandatos y prohibiciones que se imponen al individuo, con el carácter de exigencias morales, convencionales, de tráfico y de profesión"³⁹.

como pensaba Binding en su construcción normativista. La ley, como entidad abstracta, no puede ser ofendida. Es ofendido, en cambio el Estado, como persona y autoridad que ha dictado la ley. El delincuente con su acción envilece y rebaja al Estado en su dignidad y traiciona el deber de fidelidad y obediencia que le liga con el Estado.....", MAGGIORE, *"Diritto Penale totalitario nello Stato totalitario"*, en Rivista di Diritto Penale, 1939, pág. 155.

³⁷ BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 105.

³⁸ GONZALEZ RUS, J.J., *"Bien Jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág.18.

³⁹ Existía pues una norma de cultura anterior a la norma jurídica, que la precedía y vinculaba. El Estado se limitaba a reconocer de forma implícita como justo lo que se entendía según las buenas costumbres, elevándolo a norma jurídica y exigiendo su aplicación por parte de los Tribunales. Así dijo que "el deslinde de la conducta conforme a Derecho de la contraria a él, se ejecuta en la legislación mediante el reconocimiento de las normas de cultura". MAYER, H., *"Strafrecht, Allgemeiner Teil"*, W. Kohhammer Verlag., Stuttgart-Berlin-Colonia-Mainz, 1967, pág. 51.; Cfr. asimismo, JIMENEZ DE ASÚA, L., *"Tratado de Derecho Penal"*, Tomo III, 2ª edición, Losada S.A., Buenos Aires, 1958, pág. 996.; HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado..."*, o.p. cit., págs. 77-81.; GUZMÁN DÁLBORA, J.L., *"Bien jurídico y norma de cultura: revisión de la Teoría de Max Ernst Mayer"*, en Revista de Derecho Penal y Criminología, número 3, Facultad de Derecho de la U.N.E.D., Madrid, 1993, pág. 232.

Entendió además este autor el delito, como un desvalor de acción que lesionaba un orden moral, el orden moral del pueblo, que el Derecho Penal debía mantener y proteger, comprendiendo dentro de esa función la protección de los bienes jurídicos⁴⁰. Es decir, prioritariamente el Derecho Penal debía defender el orden moral, y a través de él los propios bienes jurídicos.

Con Welzel, el concepto del bien jurídico vuelve a cobrar relevancia, al ser colocado por encima del Estado, como un bien que giraba en torno al individuo, y que cumplía una función limitadora del ius puniendi estatal⁴¹. Así este autor a través de la fenomenología estableció que "la misión del Derecho penal era proteger los valores elementales de la vida en comunidad", "los valores elementales de conciencia, de carácter ético y social" que constituyen "el fundamento más sólido que sustenta al Estado y a la Sociedad"⁴². Lo relevante de su teoría es que para él la protección de los bienes jurídicos se realizaba mediante la punición del desvalor de acción; se protegía el bien jurídico al evitar que se lesionara éste y que se produjera el desvalor de resultado. Mantuvo además que existían delitos que carecían de bien jurídico y que únicamente eran simples conductas impuras desde una visión ético social. Y que aunque el bien jurídico se señalara a través de una norma, su origen provenía de la Sociedad.⁴³

⁴⁰MAYER, H. "Strafrecht, Allgemeiner Teil", o.p. cit., pág. 51.

⁴¹BUSTOS RAMIREZ, J., 'Manual de Derecho Penal. Parte General, o.p. cit., págs. 106-107.

⁴²WELZEL, H., "Studien zum System des Strafrechts", en <<Abhandlungen zum Strafrecht und Rechtsphilosophie>>, Walter de Gruyter, Berlin-Nueva York, 1975, págs. 120-184.; Y, del mismo, "Derecho Penal alemán". Parte General, 2ª edición, traducido por Juan Bustos y Sergio Yañez, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1976, págs. 11 y sgs.; Sobre el particular, véase, HORMAZÁBAL MALAREE, H., "Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho", o.p. cit., págs. 81 a 89.

⁴³ Así indicó que "la suma de los bienes jurídicos no constituye un montón atomizado, sino el

A principios del S.XX surgen una serie de teorías que teniendo, en cuenta los fines del Estado intentan justificar la existencia del bien jurídico, a través de un modelo sistemático-funcionalista, de un modelo sociológico o de uno basado en la Constitución:

1.- Modelo sistemático funcionalista, que tiene como principales representantes a Luhman⁴⁴, Parsons⁴⁵ y Merton⁴⁶, quienes consideran que el Estado debe proteger una serie de objetos, bienes jurídicos, que justifican el propio derecho penal. En base a esta justificación aparece el funcionalismo, como una ciencia social que ordena una serie de clasificaciones, subclasificaciones y categorías conceptuales, con el objeto de poder ser aplicadas de forma genérica a las diferentes escalas de la vida social⁴⁷.

La sociedad, para los autores que siguen este modelo, es el sistema total, ya que es ésta (la propia sociedad), la que completa y llena al hombre; éste, no es más que un ser vacío, que depende completamente del sistema para ser integrado. Y es la Sociedad, el sistema, el que a través de un código moral y un sistema de valores establece los conceptos de función y

orden social, y por eso, la significación de un bien jurídico".; *Ibidem*.

⁴⁴LUHMANN, N., *"Rechtssoziologie 1 y 2"*, Reinbeck bei Hamburg, Rowohlt Taschenbuch Verlag, GmbH., 1972.; del mismo, *"Sistema jurídico y dogmática jurídica"*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.; Y, *"Soziale Systeme"*, Frankfurt am Main, Verlag. Suhrkamp, 1984.

⁴⁵PARSONS, T., *"La estructura de la acción social "*, I y II, Ediciones Guadarrama, Madrid, 1968.; y *"El sistema Social"*, 2ª Edición, Biblioteca de la Revista de Occidente, Madrid, 1976.

⁴⁶MERTON, R.K., *"Teoría y estructura sociales"*, Fondo de Cultura Económico, México, 1984.

⁴⁷HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado Social y democrático de derecho"*, o.p. cit., págs. 93-98.

disfunción necesarios para el funcionamiento de las relaciones sociales⁴⁸⁴⁹.

Jakobs afianza esta teoría al considerar que la vigencia de la norma legítima al derecho penal, al contribuir a la cohesión social y evitar la defraudación de expectativas⁵⁰.

Amelung considera, sin embargo, que las condiciones de la existencia de la vida social constituyen el contenido del bien jurídico, que a su vez, ésta subordinado a lo que es "socialmente dañoso", es decir, "los acontecimientos disfuncionales, los fenómenos sociales que impiden o dificultan al sistema social la superación de los problemas que obstaculizan su progreso"⁵¹. Manifestándose la disfuncionalidad social por "su contradicción con una norma institucionalizada para resolver el problema de la supervivencia de la sociedad"⁵². Mantiene además que es el propio legislador el que adquiere "el riesgo de tener que designar como bien jurídico cualquier objeto respecto del cual no exista ninguna duda de que, según su arbitrio, sea apreciado como

⁴⁸Ibidem.

⁴⁹Se les critica el hecho de que consideren la funcionalidad como el criterio fundamental de determinación del ámbito ilícito, pues ello puede originar el riesgo de que el legislador caiga en consideraciones erróneas de lo que debe ser funcional o no.; AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., págs. 368 y sgs.; Así también, GONZALEZ RUS, J.J., *"Bien jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág. 23.

⁵⁰ Así las normas son "normas que en parte son protectoras de bienes jurídicos, normas que en parte están para el establecimiento de bienes jurídicos (delitos especiales y delitos de propia mano) y normas que en parte están para la protección de la paz". La pena cumple una función preventivo general positiva dirigida a dar vigencia y confianza a la norma, y lograr de ese modo el mantenimiento del orden social.; HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien Jurídico y Estado Social y Democrático de Derecho"*, o.p. cit., págs. 104-105.; JAKOBS, G., *"Strafrecht. Allgemeiner Teil"*, Berlin, New York, Ed. de Gruyter, 1983, págs. 27-29 y 37-38.

⁵¹AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., pág. 361.

⁵² AMELUNG, K., o.p. cit., pág. 358.

pleno de valor y merecedor de protección"⁵³, legitimando las normas penales a través de la propia Constitución⁵⁴.

2.- Modelo sociológico: representado principalmente por Hassemer y Callies.

Hassemer critica el hecho de que las anteriores teorías no hayan atendido a la realidad para establecer el concepto de bien jurídico, al haberse concentrado exclusivamente en el aspecto normativo⁵⁵. Sostiene que el derecho penal tiene la función de proteger el sistema pero atendiendo y respetando a los individuos que lo componen, ya que no se debe olvidar que "son intereses humanos que requieren protección penal"⁵⁶. Atiende a la idea de personalización de los bienes jurídicos para establecer el concepto de bien jurídico, de forma que logren brindar "la posibilidad de servir a los intereses del hombre", resolviendo de esa forma el problema de la protección de los intereses difusos⁵⁷.

⁵³Ibídem, pág. 394.

⁵⁴Ibídem, pág. 363.; Tanto Roxin como Gómez Benítez critican la teoría de Amelung, ya que según éstos, sólo toma en cuenta los ataques que se realicen contra la sociedad y su funcionamiento sin contemplar a la persona individual como objeto propio de protección.; GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., "Sobre la teoría del bien jurídico", (aproximación al ilícito penal), Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, número 69, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1983, pág. 99.

⁵⁵HASSEMER, W., "Theorie und Soziologie des Verbrechens" (Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre), Athenäum Fischer Taschenbuch Verlag., Frankfurt a.M., 1973, págs. 10-16.

⁵⁶HASSEMER, W., "Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico", Doctrina Penal, Teoría y Práctica en las Ciencias Penales, año 12, números 45-48, Ediciones DePalma, Buenos Aires, 1989, pág. 282.

⁵⁷Considera este autor que el concepto de bien jurídico falla cuando se trata de proteger intereses difusos como la economía o la informática, pues se protegen funciones y no intereses personales concretos produciendo una excesiva ampliación de los tipos.; Ibidem,

Callies se fija fundamentalmente en la idea de participación para determinar el bien jurídico.⁵⁸ De tal manera, que partiendo de una sociedad bajo el modelo de Estado Democrático de Derecho, en el que se posibilita la participación, el sujeto que la vulnera, se excluye asimismo de esa participación⁵⁹.

3.-modelo constitucional: dentro de este modelo puede distinguirse entre aquellos autores que atienden a la Constitución de forma genérica, - como marco de referencia-, fijándose fundamentalmente en las características básicas del Estado para la determinación de los principios que deben regir el sistema punitivo y, aquellos otros que tienen en cuenta el Texto Constitucional, como norma fundamental de delimitación de los objetos de tutela y de la forma en que ésta debe ser llevada a cabo⁶⁰.

Dentro de la primera postura que, podríamos denominar genérica destacan entre otros Sax⁶¹, Rudolphi⁶², Marx⁶³ y Roxin⁶⁴.

págs. 279-282; Véase además, HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 118.

⁵⁸ "Las sanciones penales en este contexto no tiene primeramente la función de privación sino la de establecer las oportunidades de participación. No tienen una función de negación sino la de establecer la libertad en los sistemas sociales".; CALLIES, R.P., *"Theorie der Strafe im demokratischen und sozialen Rechtsstaat"*, Frankfurt, 1974, pág. 64.

⁵⁹ Los bienes jurídicos dice son la "estructura social en general" y "las posibilidades de participación que supone en particular": "El Derecho penal protege la seguridad de las expectativas de participación, la confianza en el funcionamiento del sistema".; CALLIES, R.P., *"Theorie der Strafe im demokratischen und sozialen Rechtsstaat"*, o.p. cit., págs. 143 y sgs.; HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado Social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 120.

⁶⁰ González Rus, J.J., *"Bien jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág. 24.

⁶¹ que afirma que el derecho penal está relacionado con el Derecho Constitucional pero en un nivel de eficacia distinto, ya que el régimen constitucional está dirigido a proteger el ámbito

La dogmática española e italiana⁶⁵ sigue con ciertas matizaciones

de la actividad del Estado, mientras que el derecho penal únicamente entra a proteger aspectos parciales fundamentales de ese orden constitucional, junto a otros aspectos o valores que no están recogidos de forma expresa por la Constitución, pero debiendo tenerse siempre en cuenta ésta para el ejercicio del ius puniendi.; SAX, W., *"Grundsätze der Strafrechtspflege"*, Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 2ª ed., Müller Verlag., Heidelberg, 1985, págs. 234-243.; Véase asimismo, HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., págs. 121-122.

⁶²para quien, bajo la idea de un Estado de Derecho, el derecho penal debe mantener "la protección y seguridad de las condiciones de vida de una sociedad estructurada sobre la base de la libertad de la persona, delimitadas respecto de las representaciones meramente morales cuya inobservancia no produce efectos dañosos en la realidad social..." atendiendo a la Constitución, a los valores que está recoge para poder cumplir esa función de protección y poder establecer el concepto de bien jurídico, considerándolo "como un presupuesto de una vida social próspera apoyada en la libertad y responsabilidad del individuo". RUDOLPHI, H.J., *"Die verschiedene Aspekte des Rechtsgutbegriffs"*, en Festschrift für Richard M. Honig, Göttingen, Verlag. Otto Schwartz & Co., 1970, págs. 158-163.

⁶³partiendo del artículo 1 de la Constitución alemana relativo a la dignidad humana, mantiene que el derecho penal "debe proteger de lesiones todo lo que es necesario al hombre en tanto que presupuesto externo para la realización de su desarrollo personal", conceptuando el bien jurídico como "aquellos objetos que el hombre necesita para su libre autorealización"; MARX, M., *"Zur Definition des Begriffs Rechtsgut"* Prolegomena einer materialen Verbrechenlehre, Köln, Carl Heymanns Verlag., 1972, págs. 60 y sgs.

⁶⁴En un Estado Democrático, éste "se limita a crear y asegurar a un grupo reunido en el Estado, exterior e interiormente, las condiciones de una existencia que satisfaga sus necesidades vitales", significando esto que "en cada situación histórica y social de un grupo humano los presupuestos imprescindibles para una existencia en común se concretan en una serie de condiciones valiosas, de las que por ejemplo, la vida, la integridad corporal, la libertad de actuación o la propiedad, todo el mundo las tiene presentes; en una palabra, los llamados bienes jurídicos; Y el Derecho penal tiene que asegurar esos bienes jurídicos penando su lesión en determinadas condiciones. En el Estado moderno, junto a esa protección de bienes jurídicos previamente dados, aparece la necesidad de asegurar, si es necesario con los medios del Derecho penal, el cumplimiento de las prestaciones públicas de las que depende el individuo en el marco de la asistencia social por parte del Estado" que son los que "nuestra Constitución considera como presupuesto de una existencia humana digna", "y que el Derecho penal tiene que asegurar esos bienes jurídicos penando su lesión en determinadas condiciones"; ROXIN, C., *"Problemas básicos del derecho penal"*, Trad. Luzón Peña, D.M., Ed. Reus S.A., Madrid, 1976, pág. 21.; Véase también del mismo, *"Franz. V. Liszt y la concepción político criminal del Proyecto Alternativo"*, Problemas básicos del derecho penal, Ed. Reus, Madrid, 1976, págs. 37-70.

⁶⁵No entraremos a analizar las posturas mantenidas por la doctrina italiana en torno al concepto de bien jurídico, por ello, sobre el tema, Véase, no obstante sobre el tema, BRICOLA, F., *"Teoria generale del reato"* en Novissimo Digesto Italiano, Tomo XIX, Turín, 1973, págs. 7-93; del mismo, *"Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela"*, en

alguna de las tres posturas expuestas. Así, dentro de la corriente sociológico funcionalista, o sociológica podemos destacar entre otros a Santiago Mir⁶⁶, Terradillos⁶⁸ y, Gómez Benitez.⁶⁹ Y, siguiendo una tesis constitucionalista a

Funzione e limiti del diritto penale, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984, págs. 3-83.; ANGIONI, F., *"Beni Costituzionali e criteri orientativi sull'area dell'illecito penale"*, en *Bene Giuridico e Riforma della Parte Speciale* (a cura di Alfonso M. Stile), Jovene Editore, Nápoles, 1985, págs. 57-130.; del mismo, *"Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico"*, en *Raccolta di Studi di diritto penale*, Dott. A. Giuffré Editore, Milán, 1983.; PULITANO, D., *"La teoria del bene giuridico fra codice e Costituzione"*, en la *Questione Criminale*, anno VII n. 1, Bologna, april 1981, págs. 111-121; del mismo, *"Obblighi costituzionali di Tutela Penale"*, en *Rivista Italiana de Diritto e Procedura Penale*, 1983, págs. 484-531; y *"Bene Giuridico e Giustizia Costituzionale"*, en *Bene Giuridico e Riforma della Parte Speciale* (a cura di Alfonso M. Stile), Jovene Editore, Nápoles, 1985, págs. 131-189.; FIANDACA, G., *"Il bene giuridico come problema teorico e come criterio di politica criminale"*, en *Rivista italiana di Diritto e Procedura Penale*, anno XXV, Nuova Serie, Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1982, págs. 42-81.

⁶⁶Javier Alvarez mantiene que Santiago Mir sigue las directrices del funcionalismo, en ALVAREZ GARCIA, F.J., *"Bien jurídico y Constitución"*, Cuadernos de Política Criminal número 43, Madrid, 1991, pág.14.; Mientras que Portilla Contreras considera que este autor se debe incluir dentro de las tesis sociológicas, PORTILLA CONTRERAS, G., *"Principio de intervención mínima y bienes jurídicos colectivos"*, Cuadernos de Política criminal, número 39, Edersa, Madrid, 1989, pág. 73; Asimismo, Hormazabal entiende que partiendo de fundamentos sociológicos, Mir elabora el concepto de bien jurídico, en HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho"*, o.p. cit., pág. 132.; González Rus, por el contrario, lo incluye dentro de la corriente constitucionalista., GONZALEZ RUS, J.J., *"Bien Jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág. 26.

⁶⁷que, influido por las teorías de Calliess y Amelung, aprecia que "los bienes jurídicos son las condiciones necesarias, según la observación empírica, de un correcto funcionamiento de los sistemas sociales. Y que un "Estado social y democrático de Derecho sólo deberá amparar como bienes jurídicos condiciones de la vida social, en la medida en la que afecten a las posibilidades de participación de individuos en el sistema social", siempre que esas condiciones vengan fijadas por los propios ciudadanos, de manera que sean importantes y fundamentales y no meros valores morales o mandatos formales que no pueden alterar de forma considerable el sistema social. Requiere además que la posible participación se manifieste no sólo de forma activa, mediante la intervención del individuo en la vida colectiva, sino también a través del respeto que la Sociedad debe al individuo de no incidir en el ámbito privado del mismo; MIR PUIG, S., *"Función de la pena y teoría del delito en el Estado Social y Democrático de Derecho"*, 2ª edición, Ed. Bosch, Barcelona, 1982, pág. 63.; MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del Derecho Penal"*, o.p. cit., págs. 135 y sgs.; MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, 3ª Edición, Ed. PPV, Barcelona, 1990, págs. 102-103.

⁶⁸quién considera que en un Estado social y democrático; de la Constitución, al consagrar los derechos fundamentales, se derivan los principios rectores de libertad e igualdad, adquiriendo el principio del bien jurídico rango constitucional al provenir del artículo 10.1 que tiene como título "De los derechos y deberes fundamentales". Siendo el contenido de éste, el concepto

Alvarez García⁷⁰, González Rus⁷¹, y, Escrivá Gregori⁷².

de "necesidad", que se impone por el artículo 9-2 de la C.E., al exigir la promoción por el ordenamiento jurídico penal de las condiciones de satisfacción de las necesidades cualitativas.; TERRADILLOS BASOCO, J., *"La satisfacción de necesidades como criterio de determinación del objeto de tutela jurídico-penal"*, en Revista de la Facultad de Derecho número 63, Universidad Complutense de Madrid, 1981, pág. 142.

⁶⁹que establece un concepto social del bien jurídico, exigiendo que éste sea una expresión directa de funcionalidad y que "el perjuicio social se identifique con la necesidad preventivo-general de penar".; GOMEZ BENITEZ, J.M., *"Sobre la Teoría del << bien jurídico>> (aproximación al ilícito penal)"*, o.p. cit., pág. 111.

⁷⁰considera que los límites al ius puniendi se derivan del propio ordenamiento constitucional, de forma que el límite debe venir impuesto externamente al legislador,- al Estado-, por el propio pueblo, a través de la Constitución. Se plantea posteriormente este autor el problema de la determinación de los bienes jurídicos, atendiendo para ello a la posibilidad de jerarquización de los distintos valores recogidos en la Constitución y afirmando, que ello es posible en base a los artículos 1-1; 53-1 y 2; y 168 que consagran como valores superiores la libertad, la igualdad, la justicia y el pluralismo político: "Si la Constitución concede un valor primordial a la libertad personal, y aquella está en la cúspide del ordenamiento jurídico, resulta lícito deducir que *únicamente ante la lesión de otro bien que tenga si no igual, si semejante, relevancia en el ámbito normativo, resulta lícita la privación de libertad*".; Alvarez García, F.J., *"Bien Jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág. 14.

⁷¹que, de acuerdo con una vertiente constitucionalista estricta, entiende que la construcción del contenido material del ilícito debe realizarse, siempre, teniendo en cuenta la Constitución; ya que de esa forma, se limita la actividad del legislador penal a los bienes reconocidos en ésta, al ser tutelados por ella de acuerdo a sus "coordenadas de política criminal", eludiendo el posible peligro de perversión del "bien jurídico". Para este autor la Constitución debe ser el punto obligado de referencia que se justifica "desde una doble perspectiva: jurídica, en cuanto que constituye la norma fundamental a la que deben acomodarse el resto de las que conforman el ordenamiento jurídico; política, desde el momento en que su procedimiento de elaboración es el instrumento más fiable (aunque evidentemente imperfecto) al que acudir en búsqueda de los principios y valores socialmente compartidos y a los que debe responder un Derecho penal que quiera reflejar adecuadamente las características básicas de la comunidad en que ha de aplicarse". El principio de intervención mínima, consagrado según González Rus expresamente en los artículos 9-2 y 45-3 de la Constitución Española, obliga a reducir el bien jurídico a los límites de la "estricta necesidad". Contemplando, asimismo, el valor "libertad personal", como límite que se establece al legislador en la creación de ilícitos penales, de forma que éste sólo pueda disminuirlos o privarlos cuando ello sea completamente necesario o cuando se realice para la protección de otro bien constitucionalmente relevante.; GONZÁLEZ RUS, J.J., *"Bien Jurídico y Constitución"*, o.p. cit., págs. 35-44.

⁷²considera que el artículo 15 de la Constitución, establece una enumeración de bienes jurídicos, ya que "aunque no se explicita la protección penal de los mismos ni se indique otro nivel de protección en el Ordenamiento jurídico, del rango que se otorga a los mismos podría deducirse un interés primordial en la protección de tales bienes." Se cuestiona desde esta óptica la sobreprotección que se da a la propiedad en el Código Penal, manifestándose en contra de ella, por entender que la propiedad viene reconocida en la sección segunda y no en

III.-CONCLUSIONES.-

Una vez vistas las posiciones que sobre el bien jurídico se han manifestado a lo largo de la historia nos encontramos con la necesidad de establecer qué es para nosotros el bien jurídico. No pretendemos hacer un estudio exhaustivo del tema ni establecer un concepto general de bien jurídico sino simplemente determinar cuáles deben ser las peculiaridades que debe caracterizar un bien jurídico digno de protección por el Derecho Penal para posteriormente aplicarlo a nuestro estudio. Esto es, centrándonos en nuestra materia, nos debemos cuestionar si el delito fiscal sirve verdaderamente a los intereses del hombre, si hay un bien jurídico digno de protección, y si lo hay, si se debe o no proteger por el derecho penal.

Pues bien, es cierto que los bienes jurídicos son producto de las relaciones vitales, de las relaciones entre los hombres, surgen por tanto de la propia vida y no son más que valores o intereses que los hombres reconocen y protegen a través del derecho, convirtiéndolos así en bienes jurídicos. Una vez pues, que son reconocidos y protegidos por el derecho se convierten en bienes jurídicos. Por ello, es claro que esos bienes jurídicos dignos de protección variarán según el momento histórico y según el contexto cultural de la sociedad de que se trate⁷³. Es cierto, que no son más

la primera, lo que impide que goce de la misma protección y de los mismos recursos que tienen éstos, conforme a lo establecido por el artículo 53 de la Constitución.; ESCRIVÁ GREGORI, J.M., *"Algunas consideraciones sobre derecho penal y Constitución"*, en Papers 13, Revista de Sociología, Ediciones Península, Barcelona, 1980, pág. 157.

⁷³Como bien han dicho Hassemer y Muñoz Conde "la cualidad de merecedor de protección, que debe tener un bien, depende del valor que le atribuya a ese bien una determinada cultura", ya que "el término designa los objetos para cuya protección son necesarias y están justificadas sanciones penales. Encontrando tales objetos se descubre con ello un primer

que valoraciones que hacen los hombres⁷⁴ sobre lo que debe ser protegido, pero esas valoraciones se realizan de la propia realidad, del propio momento histórico-cultural en que se vive⁷⁵. Por ello, como bien dice von Lizst el bien jurídico es la existencia, de la que de sus distintas formas se derivan la división de los bienes jurídicos⁷⁶. Son intereses vitales que surgen de la propia vida y que los hombres a través del derecho reconocen y protegen jurídicamente. No, son pues únicamente conceptos jurídicos creados por el propio legislador como decía Binding, ya que si así fuera, el excesivo normativismo, provocaría la total indefensión y exclusión del individuo frente al Estado, al convertir éste no sólo en un mero expectador de la actuación del Estado en la creación de las normas⁷⁷ sino incluso también en un resignado destinatario de los efectos de éstas.

Resulta obvio pues que existen una serie de bienes que son innatos a la propia existencia, que derivan de la propia vida y que, se hacen

criterio clasificatorio para las normas penales"; Vid. MUÑOZ CONDE, F., *"Introducción al Derecho Penal"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1975, pág. 72.; HASSEMER, W., *"Theorie und Soziologie des Verbrechens"*, o.p. cit., pág. 28.

⁷⁴En este sentido Amelung manifiesta que "los bienes son objetos respecto de los cuales un sujeto estima que tiene un valor" de manera que su delimitación como bien merecedor de protección penal depende del sujeto valorante e importa una decisión de carácter político. Vid, AMELUNG, K., *"Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft"*, o.p. cit., pág. 48.; Y, del mismo, *"Zur Definition des Begriffs Rechtsgut"*, ZStW 84, 1972, pág. 1020.

⁷⁵"Los bienes jurídicos no se elaboran en un laboratorio, sino en la experiencia social, o más precisamente según los momentos de la frecuencia de una lesión a un interés, la intensidad de la necesidad vista desde el bien lesionado y la intensidad de amenaza según la percepción social de la lesión"; HASSEMER, W., *"Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico"*, o.p. cit., pág. 283. Y, *"Theorie und Soziologie..."*, o.p. cit., pág. 147 y sgs y 221 y sgs.

⁷⁶VON LISZT, F., *"Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Enzyklopädie der Rechtswissenschaft"*, o.p. cit., págs. 138-140.

⁷⁷HORMAZABAL MALAREE, H., *"Bien Jurídico y Estado Social y Democrático de Derecho"*, o.p. cit., pág. 46.

imprescindibles para la subsistencia de ella. Ahora bien, junto a ellos conviene precisar que, a nuestro entender, existen otros bienes que son necesarios también pero no imprescindibles y que ayudan a la efectiva realización y desenvolvimiento de los primeros. Así podemos distinguir entre: bienes que cumplen una función esencial para la vida (bienes individuales) y, bienes instrumentales, creados por la propia comunidad a través del legislador que ayudan al cumplimiento efectivo de los primeros y resuelven los posibles conflictos sociales (bienes universales)⁷⁸. Entendemos de acuerdo con un importante sector de la doctrina que, la función primordial del derecho penal debe ir dirigida a la protección de la persona ya que sin persona no existe sociedad, ni derechos colectivos pues éstos surgen siempre y cuando se relacionen con ella. Los bienes jurídicos universales se deben funcionalizar desde la persona, aceptándose sólo cuando brinden la posibilidad de servir a intereses del hombre. "Si el Derecho (penal) ha de proteger los sistemas sociales, es sólo en cuanto que ello supone la defensa

⁷⁸Esta distinción ya fue establecida por Birnbaum al hablar de bienes que le han sido dados al hombre "por la naturaleza o son precisamente el resultado de su revolución social y de la sociedad burguesa" y por ello, "delitos naturales o sociales" o, "delitos en contra del ser colectivo y en contra del individuo". BIRNBAUM, J.M.F., *"Über das Erfordernis eines Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens mit besonderer Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung"*, o.p. cit., págs. 177-178.

Y, hoy en día, la mayoría de la doctrina acoge la distinción entre bienes jurídicos individuales (vida, libertad, salud...) y, bienes jurídicos universales (Seguridad del Estado, Administración de Justicia, orden económico...) atendiendo a la titularidad y capacidad dispositiva de los mismos. Así, véase, HASSEMER, W./MUÑOZ CONDE, F., *"Introducción a la criminología y al derecho penal"*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1989, pág. 107.

Por su parte, Roxin habla de bienes necesarios para el libre desarrollo del individuo y bienes necesarios directamente para el funcionamiento del sistema social e indirectamente para el desarrollo del individuo.; ROXIN, C., *"Problemas básicos del derecho penal"*, o.p. cit., pág. 21.; si bien, es criticado por Gómez Benítez y Santiago Mir quienes consideran, con acierto que con esta afirmación se pierde el sentido liberal del Derecho penal de protección de bienes jurídicos, sentido que consiste sobre todo en la protección de la persona en sí mismo considerada.; GÓMEZ BENÍTEZ, J., *"Sobre la teoría del bien jurídico...."*, o.p. cit., págs. 100-101.; MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 138.

del individuo"⁷⁹. Hablamos así, por ello, de bienes necesarios y esenciales y, de bienes necesarios e imprescindibles en la medida que sirvan al cumplimiento de los primeros. Los individuales- primeros- deberán ser objeto de tutela y protección por el derecho penal mientras que los universales - segundos- podrán o no serlo según el grado de necesidad que revistan respecto al cumplimiento efectivo de los primeros. Es decir, los segundos deberán ser protegidos por el derecho penal en la medida que sean esenciales para el libre desarrollo del individuo. Así, "sólo cuando se ven afectadas las prestaciones públicas necesarias, que sirven al libre desarrollo también del individuo, pueden localizarse y medirse las consecuencias perjudiciales del delito en el sistema social, es decir, medirse respecto al sistema"⁸⁰.

De acuerdo con el hilo argumental expuesto, colegimos que existe una jerarquía de bienes⁸¹ ya que los bienes jurídicos universales se deben funcionalizar desde la persona, aceptándose sólo cuando brinden la posibilidad de servir a intereses del hombre. En principio, la idea de proteger el sistema social, de utilizar medios que ayuden a que no se altere la convivencia social de forma que a través de ella se cumplan las condiciones

⁷⁹MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 138.

⁸⁰GÓMEZ BENITEZ, J., *"Sobre la teoría del bien jurídico.."*, o.p. cit., pág. 101.

⁸¹Amelung afirma que, la formación de una norma, cuya contrariedad designa a un ser humano como <<criminal>>, no lo decide sólo el bien jurídico, su valor y su lesión <<sino el conjunto global de los valores efectivos en la situación normativa>>. Pero, como acertadamente dice Gómez Benitez, "Esto no significa que no exista posibilidad de jerarquizar esos valores, que son los que deciden la criminalización: en un contexto valorativo espiritualista o cultural-liberal el dato del valor de bien jurídico y de su lesión dirigen fundamentalmente, tal y como se ha constatado históricamente el proceso de criminalización". La asocialidad del delito no se deduce directamente de la puesta en relación del hecho con el funcionamiento del sistema social, del contenido <<anticultural>> de la lesión del bien jurídico, en relación a la oposición frente a un valor cultural.; GÓMEZ BENITEZ, J., *"Sobre la teoría del bien jurídico"*, o.p. cit., págs. 91 y 92 nota 24.

esenciales del hombre, no nos parece mala, siempre que partamos de una idea personalista de bien y no de una concepción social de éste, en donde lo importante y fundamental ya no es la persona sino el sistema, su progreso y supervivencia, y en donde el individuo no es importante sino en la medida en que sirva al cumplimiento de los objetivos del sistema. El derecho penal debe proteger y asegurar los elementos personales, "pues, en última instancia, su función no es la seguridad general o la disminución del daño, sino la imputación de un hecho punible a una persona, y con ello, la individualización del problema, el cual, por cierto siempre es social"⁸². Se deben funcionalizar los intereses generales y del Estado a partir del individuo, ya que los bienes jurídicos universales tienen su fundamento sólo en la medida en que se corresponden con los intereses del individuo⁸³. Esto indica que "la protección de las instituciones sólo puede llegar hasta el punto en que es condición de la posibilidad de protección de la persona"⁸⁴. "Cuanto más difícil sea conciliar legítimamente una amenaza penal con un interés humano, tanto más cuidadoso se debe ser con relación a si se debe amenazar penalmente y cómo."⁸⁵

Entendemos asimismo que, ya que el legislador se encuentra vinculado en la determinación de los bienes jurídicos y su graduación al acuerdo social propio de su contexto histórico cultural⁸⁶, la manera más

⁸²HASSEMER, W., *"Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico"*, o.p. cit., pág. 281.

⁸³Ibidem.

⁸⁴Ibidem, pág. 282.

⁸⁵Ibidem, pág. 283.

⁸⁶HASSEMER, W., *"Theorie und Soziologie des Verbrechens"*, o.p. cit., págs. 230 y sgs.

adecuada de eliminar el riesgo de "perversión" del bien jurídico⁸⁷, evitando construcciones interesadas sobre el concepto de éste, es la de acudir a un modelo de Estado Social y democrático de derecho, donde la Constitución y sus valores sean elegidos por el propio pueblo, como reflejo de los principios socialmente compartidos y de las características básicas de la comunidad⁸⁸. Ya que aunque no es el sistema perfecto es el que mejor garantiza, una "correspondencia entre los valores jurídicamente protegidos y los socialmente vigentes" a través de sus procedimientos de selección de los legisladores y de elaboración de las leyes⁸⁹. De esta forma, el legislador a la hora de establecer los bienes jurídicos se encuentra con la obligación de seleccionar éstos de la propia norma constitucional, de recoger lo que constituyen los fundamentos y valores de una determinada sociedad en un momento histórico concreto, esto es, elevar a la categoría de bienes jurídicos lo que ya en la realidad social se muestra como un valor⁹⁰. No creando, por tanto, los valores a que se refiere, sino limitándose únicamente a proclamarlos y darles un especial tratamiento jurídico⁹¹.

En definitiva, cabe señalar que a nuestro juicio y siguiendo el hilo argumental expuesto, el problema del concepto de bien jurídico es un problema difícil de solucionar "dada la relatividad social y política del

⁸⁷ GONZALEZ RUS, J.J., *"Bien Jurídico y Constitución"*, o.p. cit., pág. 35.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ *Ibidem*, pág. 33.

⁹¹ *Ibidem*.

fenómeno⁹². Como hemos visto, a lo largo de la historia se han intentado dar diferentes denominaciones de éste (interés, valor, derecho subjetivo...) que no han reflejado el contenido de éste y que han servido únicamente a dar soluciones de compromiso y a una política de arbitrariedad⁹³. Por ello, con objeto de evitar vaguedades e inseguridades optamos por una teoría monista personalista, en donde el bien jurídico sea conceptuado como "interés humano necesitado de protección"⁹⁴ y, precisado a través de un sistema o modelo de Estado Democrático y Social. Ya que es claro que los bienes que desde siempre se han considerado como más valiosos se encuentran vinculados a la persona, salvo en casos excepcionales como en el nacional-socialismo, lo que nos lleva a concluir que independientemente de que los objetos dignos de protección por los ordenamientos jurídicos varíen, cosa lógica, lo que no debe variar en ningún caso es el orden de valoración desde un punto de vista penal, es decir, lo máspreciado y por tanto, digno de protección en primer lugar por el derecho penal deben ser los valores u objetos vinculados a las personas en sus condiciones de vida. De forma, que todo lo que no este directamente interconectado con ellas deberá entrar a valorarse, atendiendo a sí es esencial para el desarrollo y cumplimiento de las condiciones y necesidades de vida o simplemente necesario pero no imprescindible para la realización de las mismas, en cuyo caso, su protección podrá ser solventada quizás por otras ramas del ordenamiento jurídico.

⁹²HASSEMER, W./ MUÑOZ CONDE, F., *"Introducción a la Criminología y al Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 111.

⁹³Ibidem.

⁹⁴Ibidem, pág. 112.

Después de esta breve exposición respecto a lo que nosotros entendemos como características que debe cumplir el bien jurídico digno de protección por el Derecho penal, entramos someramente a valorar si esas condiciones se cumplen en los delitos de defraudación tributaria.

Hemos llegado a la conclusión de que los bienes jurídicos surgen de la propia vida, de las relaciones entre los hombres. Y por ello, deben ser los propios ciudadanos a través de un modelo de Estado Democrático de Derecho los que elijan los bienes objeto de protección. Así se realiza en nuestro país pues partimos de una sociedad democrática donde los valores son elegidos por los propios ciudadanos y plasmados en la Constitución y, donde la idea de protección de la persona se recoge como principio básico y primordial, en el artículo 10 de la Constitución⁹⁵ al hablar del libre desarrollo de la personalidad.

Pues bien, junto a este derecho, bien jurídico individual, se recogen a su vez otra serie de intereses, bienes jurídicos universales, dignos de protección por el Derecho Penal en la medida que, como ya hemos visto, sirvan al cumplimiento y desarrollo efectivo del primero, esto es del derecho al desarrollo de la libre personalidad. Así, concretamente, en nuestro tema, el artículo 31 de la Constitución recoge la obligación que tienen todos los españoles de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo...". Lo que nos lleva cuestionarnos su efectiva necesidad. Si llegamos a la conclusión de que el incumplimiento de la obligación es grave, lesiona un bien jurídico

⁹⁵Artículo 10 C.E.: "1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social..."

digno de protección, deberemos ampararlo a través del Derecho Penal, mientras que si estimamos que no es más que una simple infracción, que no altera ningún valor social fundamental para la vida del individuo o de la comunidad, acudiremos entonces partiendo del principio de subsidiariedad a los medios que nos ofrece en orden a la prevención y castigo de infracciones del derecho administrativo sancionador.

De forma que, en base a lo anteriormente expuesto, y con el fin de tomar postura sobre el tema, aún cuando ya hemos establecido una breve opinión sobre el mismo, nos vemos en la necesidad de recoger y analizar las distintas posturas que sobre el contenido de bien jurídico en el delito fiscal se mantienen por la doctrina.

Centrándonos ya en nuestra materia, objeto específico de esta tesis, nos debemos cuestionar si el delito fiscal sirve verdaderamente a los intereses del hombre, si hay un bien jurídico digno de protección, y si lo hay si se debe o no proteger por el derecho penal. A nuestro entender, el bien que se intenta tutelar a través de esta figura es un bien jurídico universal, que como tal, debe estudiarse teniendo en cuenta el principio de subsidiariedad, "ya que una conducta que amenaza el bien jurídico es la condición necesaria, pero no suficiente para criminalizar esa conducta"⁹⁶. Y más aún, tratándose de un bien jurídico que por su condición de universal tiene la cualidad de ser mucho más influenciado ideológicamente que un bien individual⁹⁷, ya que no debemos olvidar que la conciencia social es

⁹⁶Ibidem, pág. 278.

⁹⁷ Así pone el ejemplo Hassemer de que "la <<vida sana>> o el temor frente a las drogas son hoy públicamente valoradas con una fuerza similar a lo que ocurría hace unas pocas décadas con la moral sexual dominante (lo cual finalmente se introduce en la conciencia pública). A partir de ese momento, sólo hay un paso antes de que se exija el castigo del desviado.

manipulable por los medios de comunicación pública"⁹⁸. De acuerdo con Hassemer entendemos que debemos actuar con cautela en la criminalización de éstos bienes pues "Quien acepta con generosidad los bienes jurídicos universales corre el riesgo de aceptar al derecho penal no ya como *ultima ratio* sino como *prima* o incluso como *sola ratio* de la protección de bienes jurídicos"⁹⁹.

No hay duda de que al Derecho penal le corresponde la función desagradable de castigar los ataques más graves a los intereses sociales¹⁰⁰, a los "*más fundamentales valores del orden social*"¹⁰¹, ya que en efecto, la realidad social exige terminantemente que la comunidad esté protegida de agresiones del individuo, pero sin olvidar asimismo que el individuo lo debe estar igualmente de la presión excesiva por parte de la sociedad¹⁰², es por ello que no queda más remedio que asignar al Derecho Penal para que cumpla éstos fines el carácter de última ratio¹⁰³. El Derecho penal tiene pues naturaleza subsidiaria de forma que únicamente puede sancionar la lesión de los bienes jurídicos más relevantes para asegurar los fines de las prestaciones vitalmente necesarias cuando otros medios menos enérgicos

HASSEMER, W., "*Lineamientos de una teoría personal...*", o.p. cit., pág. 284.

⁹⁸RÍOS MARTIN, J.C., "*Limites constitucionales del Derecho Penal*", o.p. cit., pág. 26.

⁹⁹*Ibidem*.

¹⁰⁰RÍOS MARTIN, J.C., "*Limites Constitucionales del Derecho Penal*", en Anuario Jurídico y Económico Escurialense, Real Colegio Universitario Escorial M^a Cristina, Epoca II, número XXVIII, Madrid, 1995, pág. 25.

¹⁰¹RODRIGUEZ MOURULLO, G., "*Presente y futuro del delito fiscal*", o.p. cit., pág. 27.

¹⁰²ROXIN, C., "*Problemas básicos...*", o.p. cit., pág. 34.

¹⁰³RÍOS MARTIN, J.C., "*Limites Constitucionales...*", o.p. cit., pág. 25.

no hayan sido suficientes para resolver el problema¹⁰⁴.

En el tema específico de la satisfacción de tributos nos parece incuestionable el valor social de primer rango que éstos tienen para el cumplimiento efectivo de las necesidades vitales del hombre y de la comunidad, siendo en definitiva pues bienes merecedores de protección jurídica penal¹⁰⁵, pero solo y exclusivamente para el caso de infracciones muy graves, en los que se perjudique y altere verdaderamente ese valor social fundamental para la vida del individuo y de la comunidad. Fuera de éstos casos, nos parecen suficientes los medios que el derecho sancionador administrativo ofrece en orden a la prevención y castigo de infracciones.

IV.- EL BIEN JURIDICO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.-

Analizado el contenido genérico de bien jurídico que, por la dogmática se ha ido dando a lo largo de la historia, consideramos que tiene una especial importancia entrar a determinar ahora cuáles son las distintas posturas que se han dado formulado, sobre el contenido concreto del bien jurídico en los delitos contra la Hacienda Pública, para poder dar en último término nuestra opinión.

¹⁰⁴ROXIN, C., *"Problemas básicos del Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 21.

¹⁰⁵Véase, RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Presente y futuro del delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 28

1.- POSTURA QUE CONSIDERA QUE EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO ES LA FÉ PUBLICA.-

Esta concepción se mantuvo primordialmente en la época anterior a la reforma de 1977, al ser regulado el delito fiscal por los diferentes códigos penales, en el Título III dedicado a las "falsedades".

Algunos autores aún no estando de acuerdo en que éste fuera el bien jurídico intentan justificar su ubicación sistemática con base en los siguientes argumentos:

1º.- en la idea de que el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria podía ser un delito del tipo de falsedades que se ejecutaban a través de palabras, afín a las otras tres figuras (falso testimonio, acusación y denuncias falsas) recogidas igualmente dentro de ese Título, cuando el sujeto después de requerido por el funcionario administrativo hubiere contestado mudando la verdad, a través de una declaración falsa¹⁰⁶.

2º.- en la afirmación de que la ocultación fraudulenta de bienes o industria no era sino una falsedad ideológica o intelectual que debía ser considerada como privilegiada al no regir sobre ella las disposiciones generales de las falsedades, y al tipificarse su frustración como un delito propio e independiente¹⁰⁷. Lo que se venía a castigar igualmente en el

¹⁰⁶GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código penal de 1870 concordado y comentado"*, o.p. cit., pág. 668 y 971.

¹⁰⁷En este sentido se manifiestan Rodríguez Devesa y Serrano Gómez., en RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, *"Derecho Penal. Parte Especial"*, Tomo II, en Antón Oneca y Rodríguez Muñoz, por Rodríguez Muñoz, Jaso Roldán T., y Rodríguez Devesa, J.Mª, Madrid, 1949,

artículo 319 no era la defraudación a la Hacienda sino la falsa liquidación de impuestos, la ocultación de los bienes con el fin de evitar el impuesto, lo que quedaba claramente conforme con la rúbrica del capítulo¹⁰⁸.

3º.- Por último, en la intención que posiblemente tuvo el legislador de "adelantar la protección penal del Erario Público a hechos que tienen aptitud para lesionarlo, aunque sólo ataquen su integridad en forma mediata"¹⁰⁹. Produciendo, de esa forma, un desplazamiento igual al de las falsedades documentales de los artículos 306 y sgs del Código Penal, al protegerse mediatamente el patrimonio y otros bienes jurídicos, por cumplir tales documentos una función probatoria que puede afectar al patrimonio del firmante aún cuando esas falsificaciones no estén incluidas dentro de los delitos contra la propiedad¹¹⁰.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, criticó con acierto la técnica legislativa adoptada, pues entendió que los casos de ocultación que se

págs. 158 y sgs.; SERRANO GÓMEZ, A., *"Fraude tributario (Delito fiscal)"*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977, pág. 60., al declarar que "Para nosotros, la figura del artículo 319 se trata de una falsedad, por lo que está bien situada dentro del Código Penal en el título III, siendo por otra parte, correcto que se le dedique un capítulo especial, e incluso en el lugar donde se encuentra, ya que no le son de aplicación las disposiciones comunes del capítulo anterior- el V.

-Queda claro que el legislador ha pretendido hacer una figura especial, con un tipo de falsedad privilegiado, ajeno a las normas generales de las falsedades".

¹⁰⁸CASABÓ RUIZ, J.R., *"De la ocultación fraudulenta de bienes o industria"*, (estudio inédito), citado por RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito Fiscal"*, en Comentarios a la legislación penal dirigido por M. Cobo, Tomo II, Madrid, 1983, pág. 256.

¹⁰⁹BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal en España"*, en RFDUCM, número 56, 1979, Madrid, págs. 82.

¹¹⁰No obstante, mantiene Bacigalupo que hubiera sido más lógico incluirlo en un capítulo especial relativo a los delitos contra el orden económico, y no en el capítulo dedicado a las falsedades, pues con ello el legislador erró desde el punto de vista de técnica legislativa. Ibidem, págs. 82-83.

realizasen a través de falsedad documental, debían entenderse subsumidos dentro del delito de falsedad o contemplados como un concurso de delitos, y no como tipos de falsedad al igual que las otras figuras recogidas en el Título III¹¹¹, ya que aún cuando la ocultación se hubiera hecho por escrito o a través de impreso, rellenando sus casillas, no se podría calificar como falsedad, pues si así se hiciera se debería estimar como bien jurídico a proteger la verdad,- al tratarse de un ataque a la fe pública-, obligando a recoger otros delitos como la calumnia, acusación, denuncias falsas, falso testimonio etc., que ya fueron extraídos de ese título con objeto de darles sustantividad propia¹¹².

Es claro pues que la mención que se hacía a la fe pública no tenía ninguna especificación en el tipo legal, ya que el problema "no residía en la veracidad jurídica de las actuaciones, sino en el ánimo de defraudar del sujeto" y por ello, "las posibles falsificaciones no eran constitutivas del injusto, sino sólo medios de comisión"¹¹³. Es ilógico que el asunto relativo al no pago de impuestos se comparará con una falsificación, pues si lo que se pretendía era sancionar falsificaciones, existía ya un tipo legal donde podían quedar comprendidos¹¹⁴.

Rodríguez Mourullo, por su parte, piensa que lo que protegía el artículo 319 no era la fe pública sino el Erario Público y que el legislador a

¹¹¹FERRER SAMA, A., *"Comentarios al Código Penal"*, Tomo III, 1 edición, Murcia, 1948, pág. 382.; Véase sobre el tema, MARTINEZ PEREZ, C., *"El Delito Fiscal"*, o.p. cit., pág.148.

¹¹²LÓPEZ-REY, M., *"Derecho Penal, II. Parte Especial"*, Madrid, 1935, págs. 140-141.

¹¹³BUSTOS RAMIREZ, J./ BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, Editorial Tecnos, Madrid, 1987, págs. 16-17.

¹¹⁴*Ibidem*.

falta de un título apropiado relativo a los delitos contra la economía pública decidió incluirlo entre las falsedades. Así, sostiene que aunque la ocultación supone ciertamente un engaño, el hecho de utilizar medios engañosos no justifica por sí misma la inclusión en el título de las Falsedades. "Si así fuera, en ese título deberán estar, por ejemplo, <<las estafas y otros engaños>> que, sin embargo, se insertan entre los delitos contra la propiedad". Ya que,- continúa diciendo este autor-, "En el viejo artículo 319, parece que lo que se castigaba no era la conducta de ocultación en lo que ella tiene en sí misma de engaño o mutación de la verdad sino en la medida en que representaba al menos un intento frustrado de defraudar al Fisco. Tanto así que la pena se determinaba en atención <<a los impuestos>> que el requerido <<debiera satisfacer>>...."¹¹⁵.

2.- POSTURA QUE ATIENDE AL DEBER DE LEALTAD COMO BIEN JURIDICO PROTEGIDO.-

Esta postura considera el delito fiscal como un delito de desobediencia, pues atenta contra el deber de lealtad que el Estado exige del ciudadano. Fue planteada por primera vez por Groizard¹¹⁶, que entendió que el ocultamiento de bienes o industria no constituía una falsedad, sino un delito de desobediencia, y, apoyada posteriormente por, un sector minoritario de la doctrina alemana¹¹⁷, así como por Bacigalupo¹¹⁸, -en la doctrina

¹¹⁵RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, Comentarios a la legislación penal, dirigido por Cobo del Rosal, Tomo II, Madrid, 1983, pág. 255.

¹¹⁶GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A., *"El Código Penal de 1870"*, o.p. cit., pág. 671.

¹¹⁷Así algunos autores alemanes, analizando el tipo de defraudación fiscal recogido por el §

española-, quien mantiene que la protección penal en estos delitos se adelanta a un momento anterior al del perjuicio patrimonial, esto es, al de la gestión patrimonial; configurándose por ello dentro del ámbito fronterizo de los delitos de peligro, por no requerir un efectivo perjuicio patrimonial¹¹⁹.

De esta forma el Derecho Penal aparece como un derecho que debe, en interés del Estado, velar por el cumplimiento por parte de los contribuyentes, de los deberes de información impuestos por las normas tributarias¹²⁰, y, sancionar la falta de "colaboración leal de los ciudadanos en la determinación del hecho imponible"¹²¹.

Esta posición es criticada con razón por parte de la doctrina, al considerar que con ello lo único que se hace es justificar de algún modo la facultad de intervención del Estado, de forma que en ciertos casos, si la potestad es demasiado grande puede llevar a criminalizar toda la vida del

370 de la Abgabenordnung antes de la reforma de 1977, se manifestaron a favor de esta formulación, insistiendo sobre la idea de que el delito fiscal recogido en el precepto § 370 era un delito de peligro, que no necesitaba la efectiva producción de perjuicio patrimonial.; Cfr. TROEGER-MEYER, "*Steuerstrafrecht*", Anm. III, págs. 8 y sgs.; EHLERS, "*Steuerstrafrecht*", en Ehlers/Lohmayer (fundamentalmente en las ediciones anteriores a la reforma de la Abgabenordnung de 1977), véase por ejemplo 4ª edición, páginas 20 y siguientes); FRANZEN, "*Steuerstrafrecht*, § 392", en Franzen/Gast, Rdnr. 8 y sgs.; "*Zur Vollendung der Steuerverkürzung*", pág. 188.; TIEDEMANN, "*Nebenstrafrecht einschliesslich Ordnungswidrigkeitenrecht*", pág. 976.; citados todos ellos por PEREZ ROYO, F., "*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 74., nota 82.

¹¹⁸BACIGALUPO, E., "*El delito fiscal en España*", o.p. cit., pág. 82.

¹¹⁹Vid. AYALA GOMEZ, I., "*El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*", Editorial Civitas, Madrid, 1988, págs. 55-62.; JORDANA DE POZAS Y GONZALBEZ, L., "*Los delitos contra la Hacienda Pública*", o.p. cit., págs. 12-13.

¹²⁰Véase JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., "*Los delitos contra la Hacienda Pública*", pág. 12;

¹²¹BACIGALUPO, E., "*El delito fiscal en España*", o.p. cit., pág. 82.

ciudadano¹²². Se ha objetado también que, aunque la Ley General Tributaria impone en su artículo 111 el deber de colaboración con la Hacienda Pública, no está establecido para el obligado tributario, sino para terceros extraños a la obligación del pago de los tributos que han mantenido algún tipo de relación con él, y a los que se les exige el deber de prestar información a los organismos de la inspección tributaria¹²³. Ya que la obligación que tiene el deudor del impuesto es de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, -según se desprende del artículo 31 de la Constitución-, sin que de ello pueda derivarse un deber de colaboración elevado a la categoría de fundamental pues, aunque la Ley General Tributaria exige el cumplimiento de determinadas obligaciones formales (llevaranza de contabilidad, etc.), éstas cumplen sólo una función accesoria, de ayuda en la gestión o en la recaudación tributaria.¹²⁴

¹²² Así Bustos considera que con esa excesiva ampliación de la potestad del Estado podría "cualquier acto del contribuyente entenderse como expresión de su actitud de no contribución" y ser por ello objeto de una pena., BUSTOS RAMIREZ, J./BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., págs. 17-18.

¹²³ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 56.; JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., págs. 12-13.

¹²⁴ *Ibidem.*; En este sentido se manifiesta Martínez Pérez, diciendo que: "En efecto, se produce un desplazamiento inadmisibles en el seno de la relación jurídica tributaria, al poner fundamentalmente el acento en la obligación de colaboración que el ciudadano tiene con el Fisco en la exacta determinación de los hechos imponible, minimizando las restantes obligaciones que conforman la relación tributaria y, concretamente, la obligación nuclear de dicha relación: la que tiene por objeto el pago del tributo", y por ello, sigue diciendo "No se puede comprender, en conclusión, cómo la norma penal del artículo 319 pueda tutelar de forma primordial la obligación de colaborar con la Hacienda en la determinación del hecho imponible, declarando la verdad sobre los datos necesarios a tal fin. No se puede aceptar la preterición de la obligación del pago del tributo cuando, conforme al Derecho tributario, esta obligación es el núcleo esencial de todas cuantas obligaciones se insertan en la compleja relación jurídico-tributaria. El principio de unidad del Ordenamiento jurídico exige tal interpretación. El delito fiscal, pues debe esencialmente proteger la relación obligatoria que, en base al Derecho tributario, deviene fundamental: la obligación tributaria en sentido estricto, esto es, el pago del tributo".; MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito Fiscal"*, o.p. cit., págs. 199-202.; FERREIRO LAPATZA, J.J. *"Curso de Derecho Financiero Español"*, 4ª edición, Madrid, 1980, pág. 427; SAINZ DE BUJANDA, F., *"Notas de Derecho Financiero"*, Tomo I,

Se concibe, por tanto, el delito como un delito de resultado que exige un efectivo perjuicio patrimonial contra la Hacienda Pública¹²⁵, dado que si el legislador hubiese querido sancionar sólo la falta de colaboración lo hubiese manifestado como en el artículo 350 bis¹²⁶.

3.- POSTURA QUE ENTIENDE QUE ES EL PATRIMONIO EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO.-

Bajo esta concepción, existen a su vez diferentes posiciones que atienden fundamentalmente a la distinción entre patrimonio del Estado como semejante al patrimonio individual y, patrimonio del Estado como patrimonio singular. Es decir, se plantea fundamentalmente la cuestión de si, la relación jurídico tributaria tiene naturaleza privada o, por el contrario, posee una naturaleza pública.

Introducción y Parte General, volumen II, 4 edición, Madrid, 1967, págs. 203 y 210; CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO, *"Ordenamiento tributario español"*, I, Madrid, 1977, pág.232.

¹²⁵ Así dice Ayala que: "No resulta aceptable la reconducción de la indagación del bien jurídico del delito de defraudación tributaria a la lesión de un deber de colaboración, porque el tipo del artículo 349 del Código Penal no se estructura bajo la forma de un delito meramente formal que no exija la producción de un resultado dañoso y efectivamente producido, sino que, por el contrario, se configura como delito en el que el desvalor del resultado es tenido en cuenta por el legislador para construir su antijuricidad sobre el mismo, con lo que ni la deslealtad ni la desobediencia a un mandato de tal índole puede conformar el bien jurídico protegido", AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág.58.; JORDANA DE POZAS Y GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 13; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *"El delito Fiscal"*, o.p. cit., pág.203.

¹²⁶ Ibidem.

3.1.- Como patrimonio individual.-

Conforme a esta tesis doctrinal,¹²⁷ podemos señalar ya en Italia, una antigua corriente doctrinal que afirmó que el Derecho Penal Fiscal tenía como objeto principal la protección de intereses de exclusiva naturaleza patrimonial privada; entendiendo, por ello, que los delitos fiscales debían ser recogidos dentro de los delitos patrimoniales pero como una categoría especial. Definían el fraude fiscal, como un delito de enriquecimiento indebido en el que el contribuyente obtenía una ventaja ilícita al incumplir sus obligaciones fiscales, pues, -como explica Delogu-, el contribuyente se beneficiaba de forma gratuita de los servicios públicos, sin realizar desembolso alguno, siendo los demás contribuyentes los que sufragaban el coste de éstos¹²⁸.

Delogu critica esta tesis, diciendo que la teoría del impuesto-cambio o de la equivalencia,- que era tomada como base por esta corriente doctrinal-, está ya superada, pues, la moderna ciencia de la Hacienda no fundamenta el impuesto en el cambio sino que atiende al principio de solidaridad social, en función de la capacidad contributiva del sujeto, y no en atención de las ventajas que éste pueda obtener de los servicios prestados por la entidad

¹²⁷Vid. BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 17.

¹²⁸DELOGU, T., *"L'oggetto giuridico dei reati fiscali"*, Studi in onore de Francesco Antolisei, Volume Primo, Milano, 1965, págs.412-413.; En torno a esta teoría véanse los siguientes autores, ya citados por este autor en pág. 413, nota 19; WAGNER, *"La scienza delle finanze"*, Biblioteca dell' economista, serie 3ª, volumen X, 1891, págs. 1224 y 1228.; CARANO-DONVITO, *"Diritto penale finanziario"*, 1909, págs. 83 y sgs.; FASOLIS, *"Brevi note di diritto finanziario penale"*, en *Diritto e pratica tributaria*, 1927, pág. 151.; Así como, MARTINEZ PERÉZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 205.

estatal, ya que los servicios son de difícil valoración pecuniaria pues, es casi imposible demostrar tanto su utilidad social como su efectivo empleo en favor de los particulares¹²⁹.

En España esta posición es mantenida por Rodríguez Devesa quién considera que el artículo 319 del Código Penal recoge "un delito contra los intereses patrimoniales del Estado o entidades locales cuyo acomodo debería haberse buscado entre los delitos contra la propiedad, puesto que el acento se coloca ahora en el lucro cesante implicado por la no percepción de los ingresos fiscales"¹³⁰. Y por Serrano Gómez que entiende que el antiguo artículo 319, recogía una figura de defraudación y no de falsedad y que por ello, debía llevarse al Título XIII, que reunía los delitos contra la propiedad¹³¹.

A nosotros de acuerdo con la mayoría de la doctrina, esta posición nos parece inaceptable, pues sí se admitiera se correría el riesgo de llevar "al límite máximo la interpretación microsocial de los bienes jurídicos fundadores del delito fiscal, pues el patrimonio individual nada tiene que ver con el patrimonio del Estado y los delitos fiscales tampoco se asemejan a los delitos contra la propiedad. Se trata de una argumentación que conduce al fracaso de los preceptos y a la total impunidad para quienes lesionen el auténtico bien jurídico protegido"¹³².

¹²⁹DELOGU, T., "*L'oggetto giuridico dei reati fiscali*", o.p. cit., pág. 413.; Vid. asimismo, MARTINEZ PERÉZ, C., "*El delito fiscal*", o.p. cit., pág.206.

¹³⁰RODRIGUEZ DEVESA, J.M., "*Derecho penal español. Parte Especial*", Madrid, 1975, págs. 939-941.

¹³¹SERRANO GÓMEZ, A., "*Fraude Tributario (delito fiscal)*", o.p. cit., pág. 186.

¹³²BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J.C., "*Todo sobre el fraude tributario*", o.p. cit., pág. 17.

El error de esta tesis está en olvidar que en la ciencia de la Hacienda y en el Derecho financiero existe una división fundamental que permite diferenciar dos tipos de ingresos públicos: ingresos públicos de derecho público o ingresos no patrimoniales o derivados, que derivan de la potestad del Estado y son de naturaleza coactiva, e ingresos públicos de derecho privado, directos u originarios que tienen una naturaleza privada pues se fundamentan en la voluntad contractual de las partes. Siendo los ingresos tributarios, ingresos de Derecho Público, al tener su origen en un título jurídico público y al ser exigidos por la Administración de una forma coactiva¹³³.

La protección del patrimonio del Estado requiere el cumplimiento de una serie de exigencias,- como que exista un ánimo defraudatorio, un ánimo de lucro y un engaño-, para que de esa forma se concrete el patrimonio y se evite el problema de la prisión por deudas que, inegablemente chocaría con los principios propios de un Estado Social y democrático de Derecho¹³⁴. Si entendemos que es el patrimonio el objeto de protección de los delitos contra la Hacienda Pública, no hace falta crear otros delitos pues, la salvaguarda se puede realizar eficazmente a través de medios ya existentes como la estafa, el daño o la apropiación indebida¹³⁵.

¹³³MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 207-209.

¹³⁴BUSTOS RAMIREZ, J./BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., págs. 18-19.

¹³⁵*Ibidem*, pág. 19.

3.2.- El Erario Público como bien jurídico.-

Los autores que siguen esta posición consideran que el delito fiscal atenta contra los intereses patrimoniales del Erario Público, pero, entendido éste, como un patrimonio singular distinto de los patrimonios individuales. Y exigen siempre como requisito esencial la producción de un perjuicio patrimonial.

Así, Bajo señaló, antes de la reforma del 85, que "el bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que en el delito de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público. Conviene advertir que la lesión patrimonial que produce el delito fiscal no sólo entraña una disminución de valor económico en el erario público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, ect."¹³⁶. Y, añade "no basta lesionar el derecho de crédito, sino que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Estatal, Autonómica o Local"¹³⁷.

También para Martínez Pérez, "la norma del artículo 349 exige que se cause un efectivo perjuicio patrimonial. El precepto se configura técnicamente como una defraudación, con todas las consecuencias que ello lleva aparejadas, y, por tanto, su contenido económico-patrimonial resulta

¹³⁶BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho Positivo Español"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXVI, fascículo I, enero-abril 1973, pág. 556.

¹³⁷BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, Editorial Ceura, Madrid, 1987, pág. 429.

inequívoco. Así las cosas, es necesario complementar y precisar desde la vertiente jurídico-penal el interés jurídico que se desprende de la Constitución económica española. Esto es, a la afirmación de que con el delito de defraudación tributaria se dificulta la obtención de ingresos públicos por imposibilitar la recaudación tributaria, hay que añadir o aclarar que la lesión causada por este delito se materializa en el menoscabo del Erario público, o mejor, del patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local...¹³⁸.

En el mismo sentido, Rodríguez Mourullo, considera que, es el Erario Público lo que realmente protege el artículo 319, castigando no la conducta de ocultación, como engaño o mutación de verdad, sino la defraudación o el intento de defraudación al Fisco¹³⁹. Bacigalupo participa de esta opinión siempre que la finalidad del legislador a través de la amenaza penal vaya dirigida a asegurar la percepción de impuestos y el ingreso de ellos en el Tesoro¹⁴⁰. Y Córdoba Roda estima que el artículo 319 recoge un delito contra el Erario Público, al situar el instante consumativo en la defraudación a la Hacienda, concibiendo las falsedades como un "mero supuesto revelador del ánimo de defraudar" y al incluirse éste en una nueva rúbrica denominada "del delito fiscal"¹⁴¹.

¹³⁸MARTINEZ PÉREZ, C., *"Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública"*, Comentarios a la legislación penal, Tomo VII, Edersa, 1986, pág. 243.; Y, *"El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia"*, Revista del Poder Judicial, número 5, Madrid, 1987, págs. 221-303.; *"El delito Fiscal"*, o.p. cit., pág. 212.

¹³⁹RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Presente y futuro del delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 52-53.

¹⁴⁰BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal en España"*, o.p. cit., pág. 82.

¹⁴¹CÓRDOBA RODA, J., *"Comentarios al Código Penal"*, Tomo III, Editorial Ariel, Barcelona, 1978, pág. 1008.

Igualmente, parte de la Jurisprudencia se ha decantado por esta postura, al entender que los delitos contra la Hacienda Pública, por su naturaleza, encajan en el ámbito de los delitos contra el patrimonio, pero, con la salvedad de que se trata de un patrimonio especial, debido principalmente a la entidad del sujeto pasivo, que es la Hacienda Pública y al objeto de la defraudación¹⁴².

Un sector doctrinal al que nos adherimos critica sin embargo esta concepción, pues entienden que confunde de forma clara el bien jurídico tutelado con el objeto material del delito, al identificar el interés patrimonial o interés recaudatorio que tiene la Hacienda Pública, -objeto material-, con la Hacienda Pública -bien jurídico-. Así señalan que la Hacienda Pública no sólo debe entenderse como Erario o Tesoro Público, -así patrimonio estático de titularidad estatal compuesto de recursos financieros como dinero, valores o créditos-, sino también, como patrimonio dinámico, -así, actividad económico-financiera del Estado, dirigida a la recaudación de ingresos y satisfacción de gastos.¹⁴³ Afirman, pues, que sí se considerará al Erario Público como bien jurídico protegido se debería suscribir la posición patrimonialista de Rodríguez Devesa, ya que no se justificaría en este caso, un tratamiento separado de los delitos contra el patrimonio ni la creación de estos nuevos tipos penales¹⁴⁴.

¹⁴²STS de 27/12/1990 que declara que: "El delito fiscal o contra la Hacienda Pública encaja por esencia, dentro de la especificidad, en el marco de los delitos contra el patrimonio descansando su originalidad, o relativa originalidad, fundamentalmente en la naturaleza del sujeto pasivo, que ha de serlo la Hacienda Pública, así como en la materia que constituye el objeto de la defraudación", ya citada por BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, Editorial Praxis, Barcelona, 1994, pág. 18.

¹⁴³BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., págs. 18-19.

¹⁴⁴Ibidem.

Confusión e indeterminación resaltada por Pérez Royo ya que el "erario Público resulta afectado, no sólo por los delitos tributarios (o delitos contra la Hacienda Pública en general), sino también por otras conductas descritas en otros tipos penales, desde los comunes delitos contra la propiedad, que pueden tener por objeto la propiedad pública igual que la privada, hasta los delitos específicos cuya realización entraña necesariamente un perjuicio para el Erario Público, aunque la razón decisiva de su incriminación no sea esencialmente dicho perjuicio. Basta pensar en el delito de malversación de caudales públicos"¹⁴⁵. Insiste además en la idea de que lo relevante desde el punto de vista penal no es únicamente el contenido patrimonial de la lesión sino también la relación existente entre el agente y la Hacienda Pública, esto es, el ámbito donde se efectúa la lesión¹⁴⁶.

Descarta igualmente Lamarca Pérez la idea de que lo único que se proteja sea el patrimonio, afirmando que "la reprobación del fraude fiscal no se fundamenta sólo en la necesidad de satisfacer el interés económico de la <<persona>> Estado, sino, sobre todo, en la posibilidad de hacer efectivos derechos fundamentales de naturaleza social y cultural y, en suma, de hacer viable el modelo constitucional"¹⁴⁷.

¹⁴⁵PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág.64.

¹⁴⁶*Ibidem*.

¹⁴⁷LAMARCA, C., *"Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública"*, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, volumen XXV, número 178, 1985, pág. 753.

4.- POSTURAS QUE SE REFIEREN A CONCEPTOS O INSTITUCIONES DEL DERECHO FINANCIERO CON EL FIN DE DETERMINAR EL BIEN JURIDICO TUTELADO¹⁴⁸.-

4.1.- El derecho de crédito de la Hacienda como bien jurídico protegido.-

Esta tesis es sostenida principalmente por los tributaristas¹⁴⁹, como señala Pérez Royo¹⁵⁰, mantiene que aunque el bien jurídico tutelado es el patrimonio, lo que específicamente se protege dentro de él, es el derecho de crédito por tributos de las Haciendas estatal o local¹⁵¹.

Sin embargo, entendemos de conformidad con un amplio sector doctrinal, que sí se admitiera la simple lesión al derecho de crédito de la Hacienda, se adelantarían las barreras de la protección penal, pues se castigarían conductas que no causarían perjuicio económico a la Hacienda y, se contradeciría de esa forma, la intención del legislador que, sólo pretende sancionar las modalidades de ataque más peligrosas; razón de sancionar

¹⁴⁸Sigo, en parte, la clasificación establecida por Ayala en AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 62.

¹⁴⁹Vid. DEL POZO LÓPEZ, J./ARNAÚ ZOROA, F., *"Anotaciones sobre el delito fiscal"*, Medidas urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 414; Así como, ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, *"El delito Fiscal"*, Crónica Tributaria, número 25, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1978, pág. 10.; ya citados, por PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág.72, nota 75.

¹⁵⁰PERÉZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 72.

¹⁵¹Ibídem.

sólo defraudaciones que sobrepasen una determinada cuantía¹⁵².

Esta posición cae en el error de asimilar el bien jurídico con el objeto de la acción; siendo dos cosas distintas, así el primero una categoría ideal, una abstracción, mientras que el segundo es un elemento real, presente en cada delito concretamente perpetrado. De forma, que en el delito fiscal el derecho de crédito de la Hacienda Pública, es el objeto de la acción¹⁵³.

La relación jurídica tributaria no puede ser objeto de protección por las normas penales dado que no contiene un bien jurídico, pues consiste únicamente en una concepción explicativa de las relaciones que se originan, por la realización del hecho imponible, entre la Hacienda y el contribuyente¹⁵⁴. "Toda construcción que intente basar el bien jurídico sobre el incumplimiento de deberes pertenecientes a la esfera de la relación jurídica tributaria, se asienta sobre un equívoco: el de confundir las obligaciones nacidas con la misma y que corresponden a la esfera interna de una relación administrativa tributaria, con un bien jurídico traspasado al campo de lo penal"¹⁵⁵.

Desde esta perspectiva, sí se acepta que lo digno de protección por el derecho penal son las obligaciones y los deberes que devienen de la

¹⁵²MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 212.; En este mismo sentido se manifiesta asimismo BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico"*, o.p. cit., pág. 556.

¹⁵³PERÉZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 72-73.

¹⁵⁴AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del CP"*, o.p. cit., pág.68.

¹⁵⁵*Ibidem*.

relación jurídica tributaria, se admite entonces también, aún cuando no se quiera, que la intervención penal se dirige a la protección de intereses administrativos y no al cumplimiento de otros fines que le han sido encomendados¹⁵⁶.

4.2.- Interés del Fisco a la percepción de ingresos.-

Se debe destacar, asimismo, la existencia de la doctrina alemana, como señala Pérez Royo¹⁵⁷, que reconoce como objeto de protección el interés que tiene la Hacienda Pública a la percepción de los ingresos tributarios de forma completa y puntual.¹⁵⁸

Para este autor, aún siendo desacertado insistir de forma exclusiva en el elemento del perjuicio patrimonial, considera que esta formulación determina con precisión el aspecto concreto de la Hacienda Pública que resulta afectado, así como de cada uno de los impuestos en singular¹⁵⁹.

¹⁵⁶DELOGU, T., *"L'oggetto giuridico dei reati fiscali"*, o.p. cit., pág. 425.

¹⁵⁷Ibidem.

¹⁵⁸Vid. KOHLMANN, *"Steuerstrafrecht"*, §370, Rdnr. 9-13; SAMSON, en Franzen/Gast/Samson, *"Steuerstrafrecht"*, §370, 10a; HÜBNER, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *"Kommentar..."*, §370, Anm. 7-9; SCHLEE, *"Rechtsgut und Handlungsobjekt beim Tatbestand der Steuerverkürzung"*, NJW, 1971, pág. 740; SUHR/NAUMANN, *"Steuerstrafrecht"*, pág. 237; SUDAU/LAMMERDING, *"Steuerstrafrecht"*, pág. 44.; citados asimismo, por PERÉZ ROYO en *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 73, nota 79.

¹⁵⁹Ibidem.

Nosotros entendemos que es cierto que la postura aclara con precisión uno de los aspectos afectados de la Hacienda Pública, pero nos parece incompleta, pues no desarrolla que igualmente se lesionan otra serie de intereses para cuya realización se despliega la función tributaria.

4.3.- La protección del sistema fiscal.-

Tanto Tiedemann como Delogu suscriben esta posición, afirmando que el Derecho Penal económico se dirige a la protección del sistema fiscal a través de la estructuración de tipos penales.

Así dice el primero, que los ingresos fiscales no están protegidos en sí mismos en cuanto bien jurídico, "sino en la medida en que cada uno de ellos es indispensable para el cumplimiento de los fines estatales, sociales y económicos"¹⁶⁰. De forma que al determinar los bienes jurídicos se configura también la vinculación causal que debe existir entre los fines del Estado y los ingresos fiscales¹⁶¹.

Delogu, por otro lado, entiende que para determinar el bien jurídico en estos delitos se debe partir del concepto de sistema fiscal¹⁶². De esta forma, declara que "No obstante su aparente fragmentariedad, el sistema fiscal es

¹⁶⁰TIEDEMANN, K., *"Poder económico y delito"* (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa), Editorial Ariel, Barcelona, 1985, pág. 92.

¹⁶¹*Ibidem*.

¹⁶²AYALA GOMEZ, I., *"La defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 64.

el bien o el interés que se sustenta en las normas culturales vigentes de las instituciones en un momento histórico dado; y también, porque, en su conjunto, mira a un resultado único y global: procurar el máximo de entradas al Estado con el mínimo sacrificio a los contribuyentes"¹⁶³. Concibe además, este autor, la intervención del Derecho Penal como un medio indispensable en los supuestos de incumplimiento de los deberes tributarios, con el fin de evitar o disminuir la amenaza a los fines del sistema fiscal. Así, "la finalidad común de cada norma incriminante de todo Derecho penal fiscal es la de garantizar el exacto funcionamiento del sistema fiscal unitariamente considerado, y por ello objeto común a cada delito fiscal lo constituye un todo orgánico y sistemático"¹⁶⁴.

Para Ayala, Tiedemannn erróneamente "identifica el bien jurídico con los fines que cumplen en el sistema económico los ingresos públicos, es decir, con el concepto de orden económico que es objeto de protección de la genérica conceptualización de los delitos socioeconómicos. Por tanto, este es un objeto mediato de protección, pero no identificable con el bien jurídico de los delitos tributarios."¹⁶⁵. Tampoco la identificación del sistema con el bien jurídico propuesta por Delogu es correcta pues, aunque el fraude fiscal se represente como un hecho disfuncional para el sistema fiscal que reclama la intervención del Derecho Penal para corregir esa disfunción, el sistema "en sí mismo considerado no puede materializar ningún bien digno de protección, como el sistema monetario tampoco puede serlo de otros delitos dedicados a la represión de conductas consistentes en la evasión de divisas,

¹⁶³DELOGU, T., " *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*", o.p. cit., pág. 428.

¹⁶⁴Ibidem, pág. 429.

¹⁶⁵AYALA GÓMEZ, I., " *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del CP*", o.p. cit., pág.64.

ni el sistema aduanero en los delitos de contrabando -admitiendo una diferenciación entre ambos órdenes sobre el terreno formal-. La idea del sistema contiene un concepto armónico para conjuntar distintas figuras integrantes de instituciones homogéneas, pero que como tal no supone un objeto de referencia para centrar el bien jurídico sobre su concepto"¹⁶⁶.

A nosotros, sin embargo como más adelante explicaremos esta posición no nos parece del todo desacertada, sí entendemos que se protege el sistema fiscal, los ingresos que éste percibe y las funciones que con éstos la Hacienda realiza, en orden al cumplimiento de los intereses sociales y económicos del modelo social económico elegido.

5.- LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA COMO UN DELITO CONTRA LA FUNCION TRIBUTARIA.-

Esta línea doctrinal aprecia como bien jurídico digno de protección la función que la Hacienda Pública desempeña en orden a la recaudación de ingresos y su posterior distribución.

Bricola fue el primero en elaborar esta tesis, partiendo del delito de contrabando y extendiéndolo posteriormente a los delitos contra la Hacienda Pública;"el contrabando es un delito tributario contra la Administración Pública , puesto que daña al Estado en el desarrollo de la función dirigida a

¹⁶⁶Ibidem, pág. 65.

la percepción de los tributos"¹⁶⁷.

En España esta teoría es sostenida, a nuestro entender con acierto, por un importante sector de la doctrina.

Pérez Royo, afirma que el ordenamiento otorga a la Administración una serie de potestades con objeto de que pueda realizar su función tributaria: siendo esa función el bien jurídico tutelado por las normas penales. De forma que, no cualquier ataque contra la función pública va a ser digno de protección por las normas penales, sino únicamente aquellos que resulten de la interpretación de cada tipo de injusto¹⁶⁸. Ya que "A la hora de determinar la protección penal de la función tributaria hay que tener en cuenta, no sólo la relevancia abstracta de la misma, la <<dignidad>> del interés público, de los valores constitucionales a los que dicha función sirve, sino también la necesidad concreta de protección, la <<vulnerabilidad>> de dicha función, en razón de la forma en que el procedimiento de imposición o de realización de la prestación tributaria descansa sobre el cumplimiento espontáneo de una serie de deberes, sobre todo de información, que las normas tributarias ponen a cargo de los particulares, fundamentalmente de los sujetos pasivos. Es precisamente en relación al cumplimiento de estos deberes como se manifiesta más claramente la necesidad de protección penal. No hace falta insistir en que ésta se halla en gran medida en función de la propia técnica de aplicación de los tributos en cada concreto sistema

¹⁶⁷BRICOLA, F., "*L'offesa e il danno patrimoniale nel delitto di contrabbando*", *Rivista Diritto Fin. Sc. Fin. I*, 1958, pág. 353.

¹⁶⁸PERÉZ ROYO, F., "*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*", o.p. cit., págs. 64-66.

tributario"¹⁶⁹.

Justifica además este autor la necesidad de protección de la función pública, en el hecho de que el delito de defraudación tributaria aunque es un delito que tiene un claro contenido patrimonial, pues exige la producción de un resultado dañoso para la recaudación, es también un delito que ataca una serie de valores propios de la realización de la política tributaria, para cuya realización se desarrolla la función tributaria¹⁷⁰. Así dice, es necesario para la existencia del delito de defraudación "no sólo que se produzca el resultado dañoso para la recaudación, sino que es requisito necesario también la violación de alguno de los deberes que en el marco de la función tributaria vienen impuestos a los administrados. En definitiva, la vulneración del genérico deber de lealtad tributaria"¹⁷¹.

Entiende, pues, que, "el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria"¹⁷².

Muñoz Conde también es partidario de esta dirección, afirmando que el bien jurídico digno de protección penal de éstos ilícitos es la Hacienda Pública, tanto en su vertiente de ingreso público como de gasto público, al

¹⁶⁹Ibidem.

¹⁷⁰Ibidem, pág. 77.

¹⁷¹Ibidem, pág. 78.

¹⁷²Ibidem.

ser las dos formas recogidas por el artículo 31.1 y 2 de la Constitución Española¹⁷³. Y afirmando que, el reparto de la carga tributaria debe de realizarse de acuerdo con los modos y formas establecidos por la ley, atendiendo siempre al principio de capacidad contributiva señalado por el artículo 31-1 de la C.E., de manera que, la defraudación tributaria interesa desde el punto de vista penal, ya que viola éste principio, atentando contra la Hacienda Pública al lesionar la recaudación tributaria de cada una de las figuras impositivas que integran el sistema¹⁷⁴.

Berdugo y Ferré Olivé parten acertadamente de un concepto funcional-dinámico de Hacienda Pública, entendida "como actividad financiera del Estado, de las Comunidades Autónomas y Entes locales"¹⁷⁵ que se dirige, como señalan Langa y Laraizabal, a "la utilización de los diversos tipos de ingresos y gastos públicos para alcanzar distintas finalidades, tales como la distribución ideal de los recursos productivos entre sus posibles utilizaciones y la estabilización y distribución de la renta nacional"¹⁷⁶. Siendo pues el bien jurídico tutelado la Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público¹⁷⁷.

¹⁷³MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, 8ª Edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pág.793-794.

¹⁷⁴Ibídem, pág. 794.

¹⁷⁵BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 19.

¹⁷⁶LANGA MORA, E./ GARAIZABAL, J.M., *"Diccionario de Hacienda Pública"*, Editorial Pirámide, Madrid, 1984.; citado por Berdugo y Ferré Olivé para dar el concepto de lo que entienden por Hacienda Pública en su sentido dinámico.; BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 19.

¹⁷⁷BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./FERRE OLIVE, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 19.

Ayala por el contrario critica esta postura doctrinal afirmando que, la función tributaria no es más que una función administrativa que, en el ámbito penal no debería tener otra misión que la de **esclarecer** dogmáticamente el modo y fin de la imposición tributaria del Estado, es decir, de la recaudación pública; así dice que "si queremos convertir tal categoría dogmática ajena a las penales en bien jurídico, debemos plantearnos si con ello estamos o no protegiendo el desarrollo de una función administrativa, cuya naturaleza no cede por la consideración de ser una función importante, la más importante para el desarrollo del resto de las actividades del Estado"¹⁷⁸. Y añade, "no solamente se infringe la derivada del pago de la cuantía debida a la Hacienda, sino que, efectivamente, se incumplen otros deberes específicos, como el de suministrar información veraz, que encuentran su origen en el seno de las potestades que integran la denominada <<función tributaria>>. Precisamente ese poder de imposición comporta el nacimiento de concretos deberes y sujeciones para el sujeto pasivo tributario, pero no se olvide, en orden a la correcta recaudación y exacción de los tributos, luego son instrumentales del fin primordial"¹⁷⁹.

Sigue diciendo este autor "Y sí hemos entendido que no debe confundirse el medio con el objeto de protección, creemos que la vía de lesión del bien jurídico no debe identificarse con el mismo. Que para lesionar el bien se viole o infrinja un deber u obligación no parece suficiente para sentar que ese incumplimiento o inobservancia sea parte del bien mismo. El desvalor que supondría la lesión de aquél consumiría el nacido de ese incumplimiento. El tipo del artículo 349 del Código no exige que la

¹⁷⁸ AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del CP"*, o.p. cit., pág. 74.

¹⁷⁹ *Ibidem*, págs. 76-77.

defraudación se produzca como resultado de la inobservancia de determinados deberes, sino que sitúa el campo de ilicitud en la causación del mismo. De modo que basta con la producción <<fraudulenta>> del resultado típico mediante la elusión del pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, modalidades de la acción que comportan, en sí mismas, la violación de deberes a los que se pueden reconducir, pero no se erigen en objeto de protección"¹⁸⁰.

Sin embargo, frente a esta crítica podemos señalar que la función de la Hacienda Pública no es una simple función administrativa sino que va más allá, pues sirve a la redistribución de la renta, a la evitación de desigualdades y al cumplimiento de importantes intereses de los individuos de la comunidad. De manera que, la protección específica que el Derecho Penal debe de otorgar a la Hacienda Pública sólo se puede amparar "en cuanto que representa los intereses difundidos de toda la comunidad al poder los individuos participar de los beneficios que brinda este objeto protegido. El delito fiscal es un delito socioeconómico, contra la Hacienda Pública que afecta concretamente al sistema fiscal y dentro de éste al sistema tributario, parte esencial del sistema de ingresos del Estado"¹⁸¹. No podemos hablar de un bien jurídico digno de protección si todo este sistema está desconectado del sistema de gastos y redistribución de beneficios a amplios sectores de la población. Hay que tener en cuenta que se trata de dinero público, extraído previamente y con carácter coactivo a los particulares para solventar necesidades comunes a todos los ciudadanos"¹⁸².

¹⁸⁰Ibidem, pág. 77.

¹⁸¹Ibidem, pág. 20.

¹⁸²Ibidem.

El bien jurídico protegido en éstos delitos surge "de las necesidades que el Estado tiene que satisfacer con su intervención. Lo cual pone entonces de relieve un proceso social de recaudación de ingresos para posibilitar el gasto público dirigido a solventar necesidades básicas de todos los individuos de la sociedad"¹⁸³. El delito fiscal ataca "la tarea del Estado de atender las necesidades de todos y no sólo de unos pocos", provocando disfunciones sociales. Por ello, el Estado con el fin de evitar esas desigualdades debe entrar a proteger "la relación más que supraindividual del Estado con sus ciudadanos, de carácter social plural, pues todos se van a beneficiar con ella". Así concretamente dice este autor que lo tutelado en los delitos contra la Hacienda Pública ha de ser "todo el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos"¹⁸⁴.

6.- DELITOS CONTRA EL PODER TRIBUTARIO.-

Esta línea de pensamiento fue seguida primordialmente por un sector de la doctrina alemana¹⁸⁵ e italiana¹⁸⁶, no muy reciente que relacionó éstos

¹⁸³BUSTOS RAMIREZ, J./ BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit. pág. 21.

¹⁸⁴BUSTOS RAMIREZ, J./ BOIX REIG, J.J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 22.

¹⁸⁵MATTERN, *"Steuerstrafrecht"*, I, pág. 36.

¹⁸⁶BLUMENSTEIN, E., *"Sistema di diritto delle imposte"*, pág. 286.; GIANESCHI *"Disposizione penali stravaganti"*, II, Filangeri, 1907.; DUS, A., *"Teoria generale dell'illecito fiscale"*, Giuffrè, Milano, 1957, págs. 8-9.; MANZINI, V., *"Tratado de Derecho Penal"*, Tomo I, volumen I, Ediar, Buenos Aires, 1948, pág. 170.

delitos con el poder o potestad¹⁸⁷ tributaria del Estado, considerando que éstos atentaban de forma directa contra su soberanía tributaria¹⁸⁸.

En la doctrina española¹⁸⁹ esta posición es mantenida, entre otros, por Noreña quién argumenta que la Hacienda requiere un poder financiero que le permita llevar acabo una actividad financiera desdoblada en dos vertientes: de un lado, la obtención de ingresos públicos a través del establecimiento y exigencia de impuestos y, de otro, la utilización de esos ingresos con el objeto de cubrir los gastos derivados de la realización de los servicios de carácter social asumidos¹⁹⁰. Así, dice que "dicha actividad financiera descansa en un poder financiero reconocido al Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para establecer los tributos y <<demás tipos de ingresos públicos, así como autorizar el gasto realizado por el Ente Público"¹⁹¹.

Concibe y justifica este autor el delito fiscal como un delito que "atenta contra la actividad, incluso contra el poder, originario o derivado, financiero

¹⁸⁷ Ayala establece la distinción de lo que se entiende por poder legislativo y por potestad tributaria, manifestando que por poder legislativo se "entiende el poder legislativo en materia tributaria" mientras que la potestad comprende "las potestades de que está revestida la Administración para hacer efectiva la exacción de los tributos creados por el primero". Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 51.

¹⁸⁸ Véase PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 62.; DELOGU T., *"L'oggetto giuridico dei reati fiscali"*, o.p. cit., pág. 412.

¹⁸⁹ Participa de esta tesis MAURETA, J.M^a., *"Aportación al estudio del delito tributario"*, X Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1962, pág. 606.

¹⁹⁰ NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 187-188.

¹⁹¹ *Ibidem.*, pág. 188.

del Estado o de las Corporaciones Locales"¹⁹², que permite solucionar, por su mayor precisión, las desventajas que originan otros conceptos más amplios de bien jurídico, -como Hacienda Pública; Erario Público; intereses patrimoniales del Estado; Administración del Estado-¹⁹³, así como, determinar qué persona resulta protegida por el artículo 319 del Código Penal, -el propio Estado o los Entes Locales-, y, poder terminar estableciendo un concepto dinámico de delito fiscal, al enlazarse directamente el concepto de relación tributaria, con las ideas de poder o actividad tributaria.

Adhiriéndonos a la crítica realizada por parte de la doctrina, entendemos que ésta postura confunde el objeto de protección de los delitos

¹⁹² *Ibidem*.

¹⁹³ Así dice este autor que "el término <<economía nacional>> es excesivamente amplio, y designa una serie de realidades económicas, muchas de las cuales nada tienen que ver con el delito fiscal, incluso si se circunscribe el concepto a la actividad económica del Estado, y no de toda la Nación, pues, en este caso, debe referirse a actividades comerciales o industriales, también de los particulares, si se entiende <<nacional>> en un sentido amplio, o sólo del Estado, si se restringe el mismo. Es cierto que la actividad financiera es una manifestación de actividad económica, pero circunscrita a un ámbito muy restringido.

Otro tanto sucede con el término <<Administración del Estado>>, ya que el mismo incluye actividades que nada tienen que ver con la actividad tributaria, e incluso no constituyen actividad económica de ninguna clase pues, como criterios sistematizadores, incluiría todos los actos que atacan la actividad de la Administración, en todos sus órdenes, su correcto funcionamiento.

Como ya se ha indicado, los términos <<Hacienda>> y Erario Público designan el Tesoro o patrimonio del Estado: sólo el primero de ellos tiene un sentido dinámico, sinónimo de la actividad financiera del Estado y otros Entes Públicos: pero, en relación con el poder tributario, una de las manifestaciones de la actividad o poder financiero, adolece de una mayor generalidad e imprecisión, al tiempo que del sentido estático, de conjunto de bienes y derechos del Estado que le asimila con el de erario.

También es más aproximado al concepto que se defiende el de "intereses patrimoniales del Estado", pero entiendo que se queda en el aspecto externo de lo que se trata de defender, sin entrar en su esencia: es cierto que el fraude tributario manifestado en el delito fiscal perjudica los intereses económicos o patrimoniales del Estado o del Ente Local, pero no todos ellos, sino sólo los derivados de una relación tributaria ya existente y exigible, y esta relación surge por la realización de un hecho imponible, pero fundamentada en el poder del Estado o de la Corporación Local para exigir el pago del tributo"; *Ibidem*, págs. 188-189.

tributarios con el objeto genérico de protección de todo el Derecho Penal¹⁹⁴. El poder tributario no puede ser tomado como bien jurídico en los delitos tributarios ya que, éste no es sino la potestad de creación de normas jurídicas que la Constitución reconoce a ciertos sujetos. Así, si alguna figura del Código Penal está relacionada con el poder Constitucional de imposición, no son los delitos fiscales, sino los delitos de imposición arbitraria o ilegal de tributos (artículos 200 y sgs CP)¹⁹⁵.

Los tipos recogidos en los artículos 200 a 204 del Código Penal configuran conductas ilegales cometidas por funcionarios públicos en la imposición y exacción de impuestos, que lesionan los derechos de las personas cuando en representación del poder estatal actúan excediéndose de sus facultades, siendo por ello, no el Estado en cuanto depositario del poder originario tributario el interés protegido, sino el interés al respecto de los derechos fundamentales de los ciudadanos, de entre los cuales destaca el principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española¹⁹⁶. De manera que, sólo sería "configurable un delito que atacara y lesionara ese <<poder tributario>> bajo la fórmula hipotética de tipificar las conductas que impidieran u obstaculizaran el

-
- ¹⁹⁴PERÉZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., págs. 62-63.; Apoyan esta perspectiva, GONZALEZ NAVARRO, F., *"Naturaleza y calificación de la infracción tributaria"*, X Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1962, o.p. cit., pág. 547; SAINZ DE BUJANDA, F., *"Sistema de Derecho Financiero I. <<Introducción>>"*, volumen I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 635; YUSTE GRIJALBA, J.L., *"Consideraciones acerca de la infracción tributaria y sus formas delictivas"*, Manuales de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1966, pág. 594.; LANDROVE DIAZ, G., *"Las infracciones tributarias ante el Derecho Penal Español"*, en ADPCP, 1981, o.p. cit., pág. 594.

¹⁹⁵Ibidem.

¹⁹⁶AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del CP"*, o.p. cit., pág.54.

establecimiento legislativo de los distintos tributos a los entes revestidos de tal atribución de imposición de los mismos,...", "...al tratar de impedir u obstaculizar, no ese poder tributario, sino el desarrollo del propio poder legislativo de aquéllos"¹⁹⁷.

7.- POSTURA QUE ENTIENDE QUE SON DELITOS SOCIECONÓMICOS.-

La aparición de nuevas formas de criminalidad, provoca la del denominado Derecho penal económico¹⁹⁸, en el que los delitos tributarios, según la mayoría de la doctrina aparecen incluidos, al atentar contra el orden público económico¹⁹⁹ o, la economía nacional²⁰⁰. En nuestra opinión,-postura que matizaremos y explicaremos posteriormente, los delitos tributarios se recogen en ésta parcela no por atentar contra el orden público económico sino por hacerlo contra el orden económico social. Por ello, con objeto de una futura aclaración, vamos a analizar el fundamento del derecho penal económico así como los diferentes contenidos dados a éste por la doctrina.

¹⁹⁷Ibidem, págs. 54-55.

¹⁹⁸Vid. PÉREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., págs. 60-61.

¹⁹⁹AFTALIÓN, E, *"El bien jurídico tutelado por el Derecho Penal Económico"*, en *Revista de Ciencias penales*, núm. 2, Tomo XXI, mayo-agosto, Instituto de Estudios Penales, Chile, 1966, pág. 86.

²⁰⁰GÓMEZ BENITEZ, J.M., *"Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socioeconómico y el Patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código Penal"*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo XXXIII, fascículo II, 1980, pág. 468.

A) Fundamento del Derecho Penal Económico.-

La doctrina mayoritaria coincide en afirmar que, la idea de Derecho Penal Económico surge a finales del siglo pasado principios del presente, como resultado del intervencionismo del Estado en la economía²⁰¹, al empezar éste a aplicar medidas dirigidas a solventar los problemas que los estratos sociales menos favorecidos tenían en torno a la vivienda, salud y educación²⁰². Posteriormente, al objeto de solucionar los graves problemas que como consecuencia de las guerras se habían producido (destrucción de viviendas, paro, inflación, debilitamiento económico) la intervención del Estado se afianza y se establece como una exigencia imperativa.²⁰³

²⁰¹ Así Bajo afirma que, la parte especial del derecho penal nace como resultado del fenómeno de intervención del Estado, al abandonar éste la ideología de un Estado liberal y entrar a fiscalizar, regular y gestionar el sistema económico BAJO FERNÁNDEZ, M., *"El Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho político español"*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXVI, fascículo I, enero-abril, 1973, pág. 94.

²⁰² NOVOA MONREAL, E., *"Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico"*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXXV, fascículo I, enero-abril, 1982, Madrid, pág. 56.

²⁰³ De esta forma Novoa explica que "son las grandes guerras de este siglo las que lo imponen como una necesidad, en cuanto el Estado no puede evitar inmiscuirse en las actividades económicas privadas como única forma de resolver en plazo prudente los graves problemas de destrucción de viviendas e industrias, de migración y desplazamiento de refugiados y de debilitamiento general de la economía".; NOVOA MONREAL, E., *Ibidem.*; e igualmente, Muñoz Conde afirma que "El desmesurado crecimiento económico de la producción, no respaldada por unas necesidades objetivas, debido en parte al aumento de las industrias bélicas, la continua inflación, las crisis económicas con sus secuelas de paro y reivindicaciones de la clase obrera, habían convertido el sistema de la economía de mercado en una jungla en la que no se respetaban las reglas del juego básicas de la economía capitalista, amenazando su supervivencia. El Estado se ve obligado a intervenir, y pasa así de ser mero espectador de la vida económica a principal protagonista, de Estado liberal a Estado social".; MUÑOZ CONDE, F., *"La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal"*, Cuadernos de política Criminal, núm. 16, Instituto de Criminología, Universidad Complutense de Madrid, 1982, pág. 115.

Barbero Santos justifica concretamente el paso del liberalismo económico al intervencionismo en la crisis de 1929 que demostró la ineficacia de los esquemas establecidos por el Estado liberal y, reclamó la presencia del Estado en el sistema de economía de mercado, subrayando además, el hecho de que la época de intervención coincide con la expansión de los Estados totalitarios²⁰⁴.

Sin embargo, Bajo Fernández precisa que el Derecho Penal Económico nace no sólo por efecto de las guerras para paliar los perjuicios ocasionados por éstas, sino como consecuencia de las transformaciones ideológicas producidas a principios de este siglo y de las modificaciones de las relaciones económicas que hacen precisar una nueva organización y una efectiva tutela del derecho²⁰⁵.

B) Concepto y contenido de Derecho Penal Económico y de orden económico.-

La determinación del concepto de delito socioeconómico, nos lleva a plantearnos la cuestión de si el concepto de economía nacional se

²⁰⁴BARBERO SANTOS, M., *"Los delitos contra el orden socio-económico: presupuestos"*, en La Reforma Penal. Cuatro cuestiones fundamentales, Instituto Alemán, Madrid, 1982, pág. 148. Así, declara este autor que "las primeras manifestaciones de planificación económica se producen en Alemania y otros países para hacer frente al esfuerzo bélico que supone la Primera Guerra Mundial, es decir, antes de surgir el nacional-socialismo".

²⁰⁵BAJO FERNÁNDEZ, M. , *"El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español"*, o.p. cit., pág. 93.

corresponde con el de orden económico.

Entendemos, que ambos conceptos no pueden considerarse como una misma cosa, ya que, que aunque la economía, en principio, es un hecho, un fenómeno cultural y social, en su expresión primaria, que puede existir con escasa, o aún sin protección jurídica, abandonada al buen criterio de los hombres en sus operaciones de cambio y producción; sin embargo, de hecho, necesita de un cierto orden para poder desarrollarse y prosperar, de forma que funcione como instrumento de plena satisfacción de las necesidades materiales del hombre.²⁰⁶ Ya que "el derecho penal, no protege o tutela la realización del fenómeno económico como hecho en sí, sino que protege la integridad del orden, que se estima necesario para el cumplimiento de ese hecho, de manera que puedan producirse así los fines propuestos".²⁰⁷

Por otro lado, podemos destacar como ahora veremos que aún cuando la doctrina no es pacífica a la hora de delimitar el concepto y contenido del delito socioeconómico, destaca en todas ellas la búsqueda de una noción de orden económico, con el fin de establecer a partir de él, el objeto y contenido del Derecho penal económico y del propio delito socioeconómico²⁰⁸.

²⁰⁶MIRANDA GALLINO, R., *"Delitos contra el orden económico"*, Ediciones Pannedille, Buenos Aires, 1970, pág. 26.

²⁰⁷*Ibidem*.

²⁰⁸"Es común que no se la defina, o mejor aún se adelanta un concepto de él, sobre la base de otro concepto que a su vez implica comentarios aclaratorios, como es el del "orden público económico", expresándose que delito económico es toda lesión al orden público económico"; MIRANDA GALLINO, R., *"Delitos contra el orden económico"*, o.p. cit., pág. 24.

Así, Novoa fundamentando la intervención económica del Estado en el interés general²⁰⁹, define el orden público económico²¹⁰ como el conjunto de normas de orden público dirigidas a resguardar el bien colectivo, -ordenamiento de la economía nacional-, que no pueden ser modificadas ni desconocidas por el interés o por la voluntad de los particulares²¹¹. Entiende, por ello, que al Derecho económico le corresponde, "como bien jurídico genérico, la protección y preservación de un orden público económico" y que por ende, al Derecho penal económico le concierne entrar a proteger el "modo concreto de organización político-económica adoptado por cada país"²¹². Siendo, por tanto, el objeto de protección del delito económico el "sistema económico en el sentido de <<estructuras económicas de un país>>"²¹³.

Afirma a su vez que a pesar de que el contenido del Derecho Penal

²⁰⁹"Tan pronto se admite que la intervención dentro de las actividades económicas de un país, en cualquier grado que sea, es una misión que corresponde al Estado en virtud de su poder soberano para adoptar todas las decisiones adecuadas para el bien general de la población y se dictan normas jurídicas que señalan los casos y formas en que esa intervención ha de tener lugar, puede tenerse allí por nacido el Derecho Económico.

Es ese poder soberano del Estado, manifestado en la correspondiente norma jurídica, el que se sobrepone a la voluntad de los particulares que llevan a efecto actividades económicas, imponiéndoles preceptos obligatorios en lo concierne a la forma y condiciones de proseguir con ellas..."; NOVOA MONREAL, E., *"Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico"*, o.p. cit., págs. 58-59.

²¹⁰El primero en utilizar el término "orden público" fue Ripert con objeto de manifestarse en contra de la intervención del Estado en materia económica.; RIPERT, G., *"El régimen democrático y el Derecho civil moderno"* (traducción de José M. Cajicas), Editorial Cajica, Puebla, México, 1951, págs. 222-223.; Ya citado por NOVOA MONREAL, E., *"Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico"*, o.p. cit., pág. 59 nota 23.

²¹¹Ibidem.

²¹²Ibidem, pág. 65.

²¹³Ibidem, pág. 59.

económico puede variar según el sistema de política económica que el país adopte, ello no impide que una serie de características genéricas, que atienden a la noción de orden público económico, estén presentes²¹⁴.

Características de ese orden público económico son²¹⁵:

1º.-corresponden siempre a un determinado sistema de organización general de la economía implantado por un país. 2º.- fundamentándose en razones de interés general. 3ª.- su carácter o naturaleza imperativa sobre toda la organización económica del país obligando a todos los ciudadanos, sean administrados o administradores.

Consecuencias de esas características son²¹⁶:

1ª.- Que el sujeto pasivo del delito económico es el sistema económico aceptado. 2ª.- El daño producido por el delito económico no es cuantificable ni singularizable pues no se produce a persona o personas determinadas, sino que se difunde sobre toda la nación. 3ª.- La mayor parte de delitos económicos serán realizados por los particulares, empresarios, sin perjuicio de los ejecutados en ciertos casos por los funcionarios públicos.

Bajo Fernández, partiendo de las tesis de los mercantilistas y

²¹⁴ "Todo tipo penal que tenga como bien jurídico protegido al orden público económico y que se ajuste, por consiguiente, a las características expresadas, describe un delito puro y genuino"; *Ibidem*, págs. 59 y 66.

²¹⁵ *Ibidem*, pág.65.

²¹⁶ *Ibidem*, pág. 66.

administrativas sobre el concepto de Derecho Penal Económico²¹⁷, distingue entre una primera dirección denominada metodológica que considera el Derecho económico como un modo nuevo más conveniente de analizar de forma jurídica los problemas económicos de la época. Una segunda que delimita de forma muy amplia el concepto de Derecho Económico al agrupar toda la normativa de Derecho público o privado relativa a la Economía y, por último una tercera, a la cuál se adhiere, que identifica el contenido del Derecho económico con el Derecho de la Economía dirigida por el Estado²¹⁸.

De esta manera, dice que "El Derecho penal económico es un grado de dicha intervención estatal. Precisamente el grado más intenso de intervención del Estado en la economía utilizando su poder sancionador. La finalidad y la función del Derecho penal económico no son otra cosa que la sublimación de la finalidad y la función del intervencionismo estatal en la economía: cumplir las exigencias de una valoración diferente del imperativo de Justicia en orden a las relaciones sociales y económicas. Estas nuevas exigencias se plasman en la necesidad que hoy se siente de proteger la economía en su conjunto, el orden económico, la economía nacional puesta al amparo del nuevo intervencionismo estatal, como conceptos opuestos a los particulares de propiedad, patrimonio, y fe contractual. Puede afirmarse que el objeto de protección del Derecho penal económico es el orden económico entendido como interés del Estado en la conservación de su capacidad productora para el cumplimiento de su tarea y, en la conservación del orden legal de la economía tanto en su conjunto como en sus

²¹⁷BAJO FERNÁNDEZ, M., *"El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español"*, o.p. cit., págs. 94-95.

²¹⁸BAJO FERNÁNDEZ, M., *"El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español"*, o.p. cit., págs. 95-96.

ordenaciones parciales, y entendido como interés del individuo en participar en los bienes de consumo y en el desarrollo de una actividad adecuada a su voluntad profesional de actuación y lucro. En definitiva, el Derecho penal económico es el conjunto de normas penales que garantizan el orden económico"²¹⁹.

Afirmando, por otro lado, este autor que el Derecho penal económico "tiene un carácter accesorio", pues no concibe sus propios objetos de protección sino que éstos le vienen dados por el Derecho económico o por la propia Constitución económica²²⁰. De forma, que aunque la economía nacional se cite por el artículo 38 de la Constitución y por otros artículos del Código Penal, ésta no puede ser considerada como objeto digno de protección por el Derecho penal económico, pues, carece en sentido técnico de la suficiente entidad, al no poderse determinar en muchos casos su lesión o puesta en peligro²²¹. Apreciando, por ello, y en esto diferimos que el objeto digno de protección del Derecho penal económico y, al que hace referencia el preámbulo de la Constitución es el orden económico²²². Pudiendo entenderse en dos sentidos, uno estricto, como "regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía" y otro amplio "como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios"²²³. De forma que, sólo el orden económico en sentido estricto puede ser

²¹⁹Ibídem.

²²⁰BAJO FERNÁNDEZ, M., " *Marco Constitucional del Derecho penal económico*", en Comentarios a la legislación penal dirigido por Cobo del Rosal, Revista de Derecho Público, Tomo I, Edersa, 1982, pág. 246.

²²¹Ibídem, pág. 250.

²²²Ibídem, pág. 251.

²²³Ibídem.

condición de bien jurídico en sentido técnico, si bien concretándose en un determinado interés de la Administración²²⁴. Así, para Bajo los delitos contra la Hacienda Pública responderían siempre a este concepto estricto de delito económico²²⁵.

Tiedemann advierte que el Derecho económico constituye hoy en día una materia "sui generis", pues, abarca en Alemania junto al Derecho administrativo aspectos que son propios del Derecho civil²²⁶. De esta manera, el Derecho económico comprende de forma especial el Derecho de empresas, -de quiénes pueden ser empresarios y de cuáles son los requisitos esenciales de funcionamiento-, así como también la regulación de las relaciones de las empresas entre sí y de las formas de comportamiento en materia de competencia²²⁷.

Considera, asimismo que "la particularidad del delito económico estriba ahora menos en la personalidad del autor y su pertenencia a la capa social elevada, y más en la especial manera de comisión (modus operandi),

²²⁴Ibidem, pág. 252.

²²⁵Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal"*, en Revista de la Facultad de Derecho, monográfico número 3, Universidad Complutense, Madrid, 1980, pág. 18.

²²⁶TIEDEMANN, K., *"El concepto de Derecho Económico, de Derecho Penal Económico y de delito Económico"*, pág. 65-71.; En Alemania, dice este autor, el Derecho penal económico se concibe de forma amplia recogiendo también materias de Derecho comercial, quedando con ello, por una parte, desde el punto de vista penal, superado el dualismo clásico de Derecho comercial y Derecho económico, es decir, de Derecho privado y Derecho público, ya que también el Derecho comercial (por lo menos en materia de sociedades) tutela en parte intereses supraindividuales de los acreedores. Por otra parte, las ideas valorativas del Derecho económico acerca de la corrección de las relaciones económicas dejan también su huella en los conceptos e instituciones del Derecho civil clásico"

²²⁷Ibidem.

así como en el objeto de ese comportamiento"²²⁸, ya que es propio de éstos delitos el abuso de confianza social en el tráfico económico²²⁹.

Y por último, define el Derecho económico y el Derecho Penal económico atendiendo a dos conceptos, uno limitado, abarcando el Derecho penal económico administrativo, es decir "aquellas partes del Derecho (penal) que tutelan primordialmente el bien constituido por el orden económico estatal en su conjunto, y en consecuencia, el flujo de la economía en su organicidad, en una palabra la economía nacional. En tanto este organismo económico se halla, como valor supraindividual, preponderantemente institucionalizado y ordenado, dirigido y vigilado por vía de las medidas administrativas"²³⁰; y otro amplio, donde el Derecho económico se encuentra formado por "el conjunto de normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción, fabricación y reparto de bienes económicos"²³¹.

Miranda entiende que el orden público económico "expresa, representa o integra la entidad penalmente tutelada mediante la tipificación, o mejor aun, codificación de los delitos económicos, y constituye a su vez la base del criterio de clasificación en función del cual se ubica el delito económico en el marco general de los hechos punibles que suelen aparecer en la parte especial de los códigos penales"²³². Definiendo el delito económico como "la conducta punible que produce una ruptura en el

²²⁸Ibídem, pág. 66.

²²⁹Ibídem.

²³⁰Ibídem, pág. 73.

²³¹Ibídem, págs. 73-74.

²³²MIRANDA GALLINO, R., *"Delitos contra el orden económico"*, o.p. cit., pág. 24.

equilibrio que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico; o bien, la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas y que como consecuencia ocasiona daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño"²³³.

Por otro lado, se destaca el hecho de que algunos autores al objeto de establecer el concepto de delito económico, utilizan la criminología. Así, Cesar Herrero estima que el Derecho económico se concibe hoy como un "concepto normativo que tiene por objeto diseñar, preservar y proteger el <<orden público económico>>, las coordenadas fundamentales dentro de las cuales han de discurrir las relaciones y transacciones de carácter económico"²³⁴. Pudiendo la Criminología Científica actual dar un concepto de delito económico que inspire e informe adecuadamente a los preceptos penales del ordenamiento jurídico económico. Así, el delito económico, en sentido criminológico, es "toda agresión, prohibida o no por el Ordenamiento jurídico, que ponga en grave peligro los esquemas fundamentales de producción, distribución y consumo de los bienes de la Comunidad como tal, o de un número apreciable de sus miembros. O que afecte, de igual forma, sus sistemas de financiación y cambio. Todo ello, provocando el nacimiento de un daño directo y real; acudiendo al uso de métodos y formas atentarias al equilibrio y fiabilidad de aquellos, o a través de la comisión de otros delitos ejecutados por puro móvil de enriquecimiento"²³⁵.

²³³Ibidem, pág. 25.

²³⁴HERRERO HERRERO, C., *"Los delitos económicos. Perspectiva jurídica y criminológica"*, Ministerio del Interior, Secretaria General Técnica, Madrid, 1992, pág. 33.

²³⁵Ibidem, págs 45-46.

En igual sentido, Niggemeier dá una noción de delito económico atendiendo a las dos vertientes -penal y criminológica-, al afirmar que éste comprende las infracciones penales que "se cometen explotando el prestigio económico o social, mediante el abuso de las formas y las posibilidades de configurar los contratos que el Derecho vigente ofrece, o abusando de los usos y las razones de la vida económica, basados en una elevada confianza. Infracciones penales que, de acuerdo con la forma que se cometen y las repercusiones que tienen, son idóneas para perturbar o poner en peligro, por encima del perjuicio de los particulares, la vida o el orden económico."²³⁶

Bajo, sin embargo, sostiene que los juristas no deben intentar establecer un concepto de delito económico que parta de las definiciones dadas por los criminólogos pues, entiende que una misma noción de delito económico no puede ser utilizada a efectos de un estudio criminológico y de otro jurídico, por tener ambas ramas medios y objetivos distintos. Así, "mientras para la criminología puede revestir importancia la personalidad del autor a efectos de conseguir aquellos objetivos, para el Derecho penal puede tener mayor importancia la determinación del bien jurídico como interés digno de protección penal. De ahí que el concepto de delito económico puede variar de forma importante al cambiar el acento sobre el que va a incidir la preocupación científica"²³⁷. En este sentido, igualmente Miranda declara que "El delito económico o contra el orden económico, en Criminología, no es igual a delito económico en Derecho Penal. En

²³⁶ NIGGEMEIER, B., *"Überblick über die gegenwärtigen Probleme der Wirtschaftskriminalität"*, Wiesbaden, 1963, pág. 12.

²³⁷ BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial"*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, pág. 41.

Criminología, los enfoques son siempre más amplios, ya que no se realizan desde un ángulo estrictamente valorativo-normativo, sino que la fijación conceptual lleva a un análisis valorativo-social, además de la observación experimental de los fenómenos interesantes al derecho²³⁸.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la mayoría de los autores²³⁹ que siguen esta posición doctrinal atienden a la Constitución Económica²⁴⁰ como punto de referencia esencial para la determinación del bien jurídico²⁴¹. Entendiendo que es necesario conocer a fondo la Constitución económica al objeto de determinar los parámetros en que debe desenvolverse el Derecho Penal Económico²⁴².

En este sentido, Martos Nuñez define el Derecho penal económico

²³⁸ MIRANDA GALLINO, R., *"Delitos contra el orden económico"*, o.p. cit., págs. 31-32.

²³⁹ Así, BARBERO SANTOS, M., *"Delitos contra el orden socio-económico, presupuestos"*, o.p. cit., pág. 149.; VILADAS JENE, C., *"Propuesta de Anteproyecto de Código Penal y delincuencia económica"*, en Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, monográfico núm. 6, Madrid, 1984, pág. 648; STAMPA BRAUN, J.Mª./BACIGALUPO, E., *"La Reforma del Derecho Penal Económico Español"*, Informe sobre el Título VIII del Proyecto de Código Penal de 1980, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1980.; NOVOA MONREAL, E., *"Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico"*, o.p. cit., pág. 59.

²⁴⁰ Véase MORISI, *"Aspectos esenciales de la relación entre Estado y Economía en una Constitución de la crisis"*, en Constitución española de 1978, Madrid, 1980, págs. 361 y sgs.; FONT GALÁN, *"Notas sobre el modelo económico de la Constitución española de 1978"*, en Revista de Derecho Mercantil, núm. 152, 1979, págs. 205 y sgs.; GARCIA PELAYO, *"Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución"*, en Estudios sobre la Constitución española de 1978, Zaragoza, 1979, págs. 29 y sgs.; ya citados por MUÑOZ CONDE, F., *"La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley orgánica de Código Penal"*, o.p. cit., pág. 113, nota 14.

²⁴¹ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 42.

²⁴² BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Marco Constitucional del Derecho Penal Económico"*, o.p. cit., pág. 233.

como el "conjunto de normas jurídico-penales que protegen el sistema económico constitucional", entendido éste último, como "conjunto de instituciones y mecanismos de producción, distribución, consumo y conservación de bienes y servicios que fundamentan el orden socio-económico justo, objetivo esencial del Estado social y democrático de Derecho"²⁴³.

Bajo afirma que el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública es el "orden económico"²⁴⁴, delimitado por el artículo 31 de la Constitución²⁴⁵.

Igualmente para Pedrazzi "la función primaria del Derecho Penal Económico es la protección de la <<constitución económica>>, es decir, de las estructuras que caracterizan el modelo económico vigente en un determinado momento histórico"²⁴⁶.

²⁴³MARTOS NUÑEZ, J.A., *"Derecho Penal Económico"*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1987, pág. 130.

²⁴⁴Vid. BUSTOS RAMIREZ, J./ BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 21.; BOIX REIG, J., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, AAVV, Tirant lo Blanch, Valencia, 1987, pág. 402.; MILLE MILLE, G., *"Delitos contra la economía nacional"*, Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas, Facultad de Derecho, volumen 38, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1968, pág. 251.; MIRANDA GALLINO, R., *"Delitos contra el orden económico"*, o.p. cit., pág. 13; TIEDEMANN, K., *"Poder económico y delito"*, o.p. cit., pág. 20.

²⁴⁵El Artículo 31 CE dice que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

²⁴⁶PEDRAZZI, C., *"El bien jurídico en los delitos económicos"*, en 1os Delitos socio-económicos, Edición de Marino Barbero Santos, Facultad de Derecho, Madrid, 1985, pág. 285.

Ayala considera inexacta la aseveración de que el bien jurídico en el delito fiscal es el orden económico, pues dice que si consideramos que se lesiona el mismo con la conducta del artículo 349 del Código Penal, debemos admitir que ello es como consecuencia de la lesión de otro bien inmediato que habría que indagar²⁴⁷. Así, sostiene que "Resulta insatisfactorio remitir a la lesión de un bien como el que se predica de los delitos económicos en general sin especificar cuál es el concreto instituto del sistema que resulta dañado para lesionar aquél y, sobre todo, en qué modo resulta serlo"²⁴⁸.

Criticando además este autor la equiparación que se hace de bien jurídico protegido- Hacienda Pública- con contenido del artículo 31 de la Constitución, como si éste fuera parte de la Constitución Económica. Pues, entiende que en los apartados 1, y 2 del citado artículo sólo se contiene "el tratamiento de los criterios fundamentales que rigen la actividad financiera de los poderes públicos, tanto en su aspecto de obtención de recursos (apdo. 1) como en la aplicación de los mismos para cubrir objetivos públicos (apdo. 2), sin consagrar por ello ninguna característica del <<modelo económico>> al que se ha hecho referencia, sino, en todo caso, la ordenación de la actividad financiera que el Estado despliega para la intervención en la vida económica. Pero la Hacienda pública no es, ni debe confundirse, con los principios que inspiran su actividad, como tampoco la Administración Pública se confunde con los que dispone el artículo 103 de la Constitución"²⁴⁹.

²⁴⁷ AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 48.

²⁴⁸ *Ibidem*, pág. 49.

²⁴⁹ *Ibidem*.

8.-POSTURA QUE SOSTIENE QUE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA SON PLURIOFENSIVOS.-

Considera ésta corriente que el delito fiscal atenta contra varios bienes jurídicos.

Desde esta perspectiva, Martínez Pérez defiende que el delito fiscal es un delito pluriofensivo, que trata de proteger de forma directa el patrimonio de la Hacienda Pública como objeto jurídico primordial, y mediatamente el orden público económico en sentido estricto. Así dice que "Por medio de este delito el legislador trata de proteger, en primera línea el patrimonio del Erario público; y, además, tutela de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto, la cual deviene necesaria para una correcta planificación económica de la nación y para poder obtener las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir"²⁵⁰.

Por tanto, matiza este autor, con el delito fiscal no se produce sólo un menoscabo para las arcas del Erario Público, sino "que además se lesiona frontalmente el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, impidiendo la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de tributos"²⁵¹.

²⁵⁰ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 211.; del mismo, *"Teoría General de los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 245.

²⁵¹ *Ibidem*, pág. 210.

En este mismo sentido, Fernández Cuevas afirma que "el bien jurídico primariamente protegido no es la verdad o exactitud en el tráfico jurídico, fundamentalmente patrimonial, sino los derechos del Tesoro, el patrimonio público en forma inmediata y, mediatamente, el orden socioeconómico, que exige inexcusablemente el pago de los tributos con arreglo a lo dispuesto en las leyes, no ya como principio abstracto de justicia, sino como criterio constitucional de vigencia directa, plasmado en el artículo 31 de nuestro primer texto legal"²⁵².

Incluso algún sector jurisprudencial se ha decantado por esta opinión. Destaca así por ejemplo, la STS de 27 de diciembre de 1990 que entiende que el bien jurídico protegido por el delito fiscal no es sólo el patrimonio del Erario Público sino también de una forma indirecta el orden económico. Dice esta sentencia que, aparte del Patrimonio "el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los artículos 1-1 de la Constitución que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva."

²⁵² FERNÁNDEZ CUEVAS, A., *"El delito fiscal en el Código penal vigente con referencia a los derechos francés, alemán e italiano"*, en Crónica Tributaria núm. 46, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, págs. 88-89.

Berdugo y Ferré Olive critican, sin embargo, estas afirmaciones, pues consideran que lo que existe detrás de ellas no es más que una insuficiencia de poder dar un verdadero contenido al bien jurídico principal -Hacienda Pública-, incorporando por ello, nuevos bienes jurídicos de difícil concreción con objeto de solventar el problema²⁵³.

9.- CARECEN DE BIEN JURIDICO.-

Esta concepción doctrinal partiendo de la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo afirma que el delito tributario no es un bien jurídico relevante para el Derecho Penal y que debe ser encuadrado dentro del derecho administrativo sancionador. Vamos a examinar en un epígrafe específico esta distinción, por considerarla de suma importancia al objeto de esclarecer la posible criminalización de las infracciones tributarias.

9.1.- Distinción ilícito administrativo ilícito penal.-

La distinción entre ilícito administrativo e ilícito penal no se da hasta finales del siglo pasado, con el advenimiento del liberalismo social, al producirse un crecimiento constante de la actividad administrativa del Estado que exigió para su realización la utilización de medios coactivos²⁵⁴. Antes de

²⁵³GÓMEZ DE LA TORRE, B./ FERRÉ OLIVE, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 21.

²⁵⁴MAURACH, *"Deutsches Strafrecht"*, Allg. Teil, 4ª edición, Karlsruhe, 1971, pág. 14-15.;

esa época el derecho administrativo y el derecho penal no se distinguían, sino era en lo relativo a la división de funciones entre tribunales y autoridades administrativas²⁵⁵.

La cuestión de la diferenciación de ambos ilícitos ha sido objeto de estudio desde hace tiempo por la doctrina alemana e italiana²⁵⁶. Feuerbach, incluso, mantuvo la idea de que el ilícito administrativo estaba constituido por conductas que no lesionaban los intereses del individuo ni del Estado²⁵⁷. Pero es, Goldschmidt quién con objeto de evitar una hipertrofia del derecho

Véase CERESO MIR, J., *"Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo"*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo 28, 1975, pág. 161.

²⁵⁵Ibidem.

²⁵⁶Destaca un sector doctrinal italiano que niega el carácter sustancial de la norma fiscal, partiendo de la idea de que las relaciones jurídicas en sentido propio, como norma jurídica material que son, en cuanto que regulan conflictos de intereses contrapuestos, dan lugar a tres voluntades que pertenecen a tres sujetos diferentes. Una primera voluntad, destinataria de una obligación de hacer o no hacer; una segunda voluntad, titular del poder de pedir y exigir que se cumplan las obligaciones de hacer o no hacer y por último una tercera voluntad que impone la obligación y configura el derecho. En cambio entienden que por el contrario en materia financiera sólo se puede hablar de dos únicas voluntades: una la del Estado soberano que impone el tributo y otra la del contribuyente al que le incumbe la obligación de pagarla, con lo que al estar constituida así la relación, afirman que no se puede hablar de que la norma fiscal sea una norma material, sino sólo una simple orden administrativa, ya que ésta no se propone proteger un interés sino que es mera emanación de la relación de sujeción existente entre el Estado y el contribuyente. Siendo sólo posible afirmar su naturaleza material para el supuesto de que se atribuyese al contribuyente el derecho o la facultad de poder exigir la satisfacción de un servicio público determinado como título y contrapartida del impuesto pagado. Situación que consideran éstos autores absolutamente imposible.; LOLLINI, *"La norma di diritto tributario nello Stato moderno"*, in Rivista di Diritto Pubblico, 1912, pág. 466.; del mismo, *"Il carattere formale della legge tributaria"*, in Rivista di Diritto Pubblico, 1920, pág. 143.; ORLANDO, *"Studi giuridici sul governo parlamentare"*, en Archivio giuridico, 1886, pág. 553.; DI PAOLO, *"La non giuridicità della norma tributaria"*, en Tributi, 1935, págs. 10 y sgs.; Cfr. DELOGU, T., *"L'oggetto giuridico dei reati fiscali"*, en Studi in onore de Francesco Antolisei, Volume Primo, Milano, 1965, págs. 406-407.

²⁵⁷Serrano Gómez cree que con esta afirmación Feuerbach quería aclarar que lo que distingue a ambos ilícitos es que en el ilícito administrativo no hay un sujeto pasivo concreto, no hay víctima concreta, mientras que en el penal sí.; Véase, SERRANO GÓMEZ, A., *"Fraude Tributario (delito fiscal)"*, Edersa, Madrid, 1977, pág. 24.

penal, una extensión desmesurada de éste, defiende con más intensidad la tesis de la separación del Derecho penal criminal el Derecho penal meramente administrativo²⁵⁸. Explicando que el hombre parte de una situación distinta en los dos ilícitos: así, mientras en el derecho penal se muestra como un ser dotado de voluntad autónoma, en el derecho administrativo aparece como miembro de la sociedad útil para el progreso y desarrollo de los fines de ésta, de forma que su contravención provoca únicamente, un acto contra el orden administrativo, una mera infracción del deber de colaboración²⁵⁹, ya que, los delitos del Derecho penal criminal son delitos naturales, previamente dados, mientras que los administrativos son producto y creación del Estado, son delitos puramente artificiales²⁶⁰. Lange aclara esta distinción al decir que los delitos naturales son comportamientos delictivos relevantes desde un punto de vista ético-social, valorados no desde un punto de vista iusnaturalista sino apreciados conforme a los valores de ese momento histórico y de esa sociedad, mientras que los delitos artificiales son acciones éticamente indiferentes para ese contexto social y cultural.²⁶¹

²⁵⁸GOLDSCHMIDT, J., *"Das Verwaltungsstrafrecht"*, eine Untersuchung der Grenzgebiete zwischen Strafrecht und Verwaltungsrecht, Carl Heymanns Verlag, Berlin, 1902, págs. 529-586.; CERZO MIR, J., *"Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo"*, o.p. cit., pág. 161.

²⁵⁹Ibidem.

²⁶⁰Ibidem.

²⁶¹LANGE, *"Nur eine Ordnungswidrigkeit?"*, en *Juristenzeitung*, 1957, pág. 238.; *"Der Strafgesetzgeber und die Schuldlehre"*, *Juristenzeitung*, 1956, págs. 519 y sgs.; MEZGUERBLEI, *"Strafrecht, I. Allgemeiner Teil"*, 18 edición, München, 1983, págs. 5-6.; MICHELS, H.G., *"Strafbare Handlung und Zuwiderhandlung, Versuch einer materialen Unterscheidung zwischen Kriminal und Verwaltungsstrafrecht"*, Berlin, Walter de Gruyter, 1963, págs. 48 y sgs.; Véase, CERZO MIR, J., *"Límites entre..."*, o.p. cit., pág. 163.

En igual sentido, Schmidt entiende que la infracción administrativa se caracteriza primordialmente por su indiferencia ética y por la ausencia de eticidad de la sanción. Mientras que el delito lesiona intereses vitales, la infracción administrativa vulnera intereses de la Administración, de manera que la multa o sanción administrativa no cumple una función de pena sino de advertencia del deber, no acarreando antecedentes penales, ni prisión subsidiaria en caso de impago. La sanción administrativa carece de eticidad y debe ser entendida no como una pena sino como una advertencia del deber²⁶². Wolf mantiene la diferenciación de los ilícitos en función de los distintos fines y valores a que se dirigen: así, la Administración se orienta a la consecución del bienestar mientras que el Derecho acoge como valor supremo el de la justicia.²⁶³

Esta posición ha sido mantenida en España, ya en la época del Código Penal de 1870, por González Serrano, quién se mostró contrario a la criminalización del delito de ocultamiento de bienes o industria por el artículo 331 del Código Penal, por entender que con ello se podían ampliar de forma excesiva las atribuciones propias de la Administración y, más concretamente, del Ministro de Hacienda²⁶⁴. Groizard igualmente se manifestó en contra de

²⁶²SCHMIDT, Eb., *"Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht"*, Beibefte zur Deutscher Rechtszeitschrift, Helf 11, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1950, págs. 26-28.; "Empfiehl es sich die Dreiteilung der strafbaren Handlungen beizubehalten?. Nach welcher Gesichtspunkten ist das Kriminelle Unrecht vom Verwaltungsunrecht abzugrenzen?, Niederschriften über die Sitzungen der Grossen Strafrechtskommission, tomo 1, Grundsatzfragen, Bonn, 1956, págs. 333 y sgs.

²⁶³WOLF, E., *"Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem"*, en Festgabe für Reinhard Frank zum 70. Geburtstag, reimpresión de la ed. de Tubinga, 1930, Scientia Verlag Aalen, 1969, págs. 521-522.

²⁶⁴De esta forma indicó que "A nombre de los buenos principios y por los intereses más caros, rogamus a las Cortes Constitutivas que borren ese artículo, por más que el poder ejecutivo sostenga que en otros países se concede este arma poderosa a la Administración para hacer efectivo los impuestos..... Pero facultar a la Administración para que inquiera lo

la posible efectividad del precepto -artículo 331 del Código Penal-, estimando que éste no sirve para atajar el fraude a la Hacienda Pública y que además no debería aplicarse en tanto en cuanto existiesen procedimientos más idóneos que la pena para evitar la defraudación al Fisco.²⁶⁵

De acuerdo también con estos planteamientos, de no penalización del fraude fiscal, Quintano Ripolles aprecia que las infracciones fiscales gozan de un status extraño al Derecho Penal tanto en sus aspectos formales como

que al cultivador le produce su hacienda, lo que el industrial, lo que el hombre científico, lo que el comerciante gana en su profesión, arte u oficio, es llevar la mano de la Administración a lo más recóndito, a lo más íntimo de la vida de los ciudadanos. Permítasele a los empleados de Hacienda la facultad de investigar cuáles son los productos de una fábrica, los rendimientos de una casa de comercio, las ganancias de un abogado o de un literato, de un bolsista, o del que tiene todos sus fondos en el extranjero, y entonces sería mejor entregar la tutela de todos los ciudadanos al ministro de Hacienda. Y no hay en esto exageración. El artículo se presta a todo. Según él, el funcionario administrativo puede requerir a cualquier ciudadano para que le diga cuáles son sus bienes, y en esta frase genérica se comprenden no sólo las fincas, sino toda clase de valores. Y como si esto no fuera bastante, se añade que tiene que declararle su oficio o industria, y, por consiguiente, cuáles son sus productos y ganancias para sacar de ellas el impuesto. La escuela más radical y comunista no exigiría tanto, ni tampoco el más feroz despotismo ha hecho estas investigaciones para apoderarse, por razón de contribuciones, del producto de los hombres laboriosos". GONZALEZ SERRANO, J., *"Apéndice a los Comentarios del Código Penal de Joaquín Francisco Pacheco"*, 3ª edición, Madrid, 1885, págs. 240-241.

²⁶⁵ Lo afirma de ese modo al decir que "el pensamiento fue plausible, nadie puede desconocerlo. Pero si con remedios de esta índole creyeron sus autores que el mal se había de atajar y concluir, no puede negarse que padecieron una equivocación. El escaso número de causas que sobre esta materia se ha instruido no prueba que el hecho mencionado no se repita con sensible frecuencia, sino que contra abusos que la opinión pública extraviada no rechaza con la debida energía, son casi siempre preceptos sin realidad los punitivos. Las autoridades judiciales no se afanan en comprobar su existencia ni castigar a sus autores moviendo para ello procedimientos de oficio. Y los particulares menos ayudan a su represión haciendo uso del derecho que les asiste para denunciarlos. Contra esta clase de abusos, más eficaces son los procedimientos y los apremios administrativos que no deben escasear los reglamentos para hacer cumplir las leyes que establecen los impuestos, y que consisten en la imposición de multas y su realización rápida por la vía de apremio, a los que por tan reprochados manejos lastimen los intereses públicos privando al Tesoro de recoger sus legítimos ingresos".; GROIZARD, *"Comentarios al Código Penal de 1870"*, Tomo III, Burgos, 1884, pág. 670.

en su propia esencia y principios²⁶⁶; Lo que no significa que no se deba proteger la propiedad estatal o pública, pues ésta se considera igual de respetable que la privada, sino que la protección deber ser extramuros del Derecho Penal, al ser sus presupuestos diferentes. En ningún caso pueden compararse las infracciones tributarias con las patrimoniales, al no existir en las tributarias, sustracción ni apoderamiento de bienes, por no haber sido incorporados éstos al Erario, "no siendo, por lo tanto, <<ajenos>> para el pseudo-sustrator, sino efectivamente <<propios>>, defendidos contra una titularidad pública preferente, pero que no ha pasado del plano de una mera "expectativa", con un quebranto patrimonial que cuadraría más bien en el concepto de <<lucro cesante>> que en el de <<daño emergente>>"²⁶⁷. Sería pues, "una ilicitud perpetrada sobre bienes propios, en que se incumple un deber de adscribirlos a un determinado destino al que todavía no llegaron, destino que se impone desde afuera, y contra la concreta voluntad del poseedor, al emplearse para la exacción medios coercitivos, pese a coexistir con una teórica y abstracta voluntad general política cristalizada en la ley tributaria"²⁶⁸.

Justifica igualmente esta postura en la heterogeneidad de objetivos inmediatos y finales de ambos ordenamientos,- así "el fiscal encaminado al inmediatamente pragmático de enriquecimiento del Erario, y el penal judicial a la realización de más altos y complejos postulados de Justicia, ajenos,

²⁶⁶ QUINTANO RIPOLLES, A., *"Tratado de la parte especial del Derecho Penal"*, Tomo III, 2ª edición puesta al día por Carlos García Valdés, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1965, pág. 888.

²⁶⁷ *Ibidem*.

²⁶⁸ *Ibidem*.

cuando no contrapuestos, a áquellos"²⁶⁹. Y en el principio de última ratio del Derecho penal que exige su no aplicación indiscriminada a todos los casos con objeto de no perder su eficacia. Ya que sí se aplica "el concepto a conductas que en sí no son reprobables moral ni socialmente, se añade a dicho riesgo inflacional el todavía más inminente de que se pierda el saludable temor y prestigio que el sentimiento medio popular reserva hacia las nociones de delito y pena, entendidos en su acepción estricta de transcurrir en su cauce procesal propio, con comparecencia en el banquillo ante jueces entogados y constancia de antecedentes penales"²⁷⁰.

Correia también mantiene una postura de descriminalización y de remisión, no a un derecho penal administrativo como defendían Goldschmidt, Schmidt..., sino a un derecho puramente administrativo²⁷¹. Ya que entiende que una cosa es el Derecho criminal y otra el Derecho relativo a la violación de una cierta ordenación social²⁷². "En verdad se ve que considerada la naturaleza de ciertas violaciones de orden jurídico, se muestra inapropiado reprimirlas con penas criminales. Y esto porque en vez de una culpabilidad fundamental éticamente, sólo puede hablarse aquí de una censura social".²⁷³ De modo que, al estar ante comportamientos que sólo producen una mera censura social, no se pueden aplicar formas de punición específicas o propias de la censura ético-jurídica del Derecho criminal, como penas

²⁶⁹Ibidem, pág. 890.

²⁷⁰Ibidem, pág. 890.

²⁷¹CORREIA, E., *"El derecho penal de justicia y el llamado derecho penal administrativo"*, en Real Academia de Jurisprudencia y legislación, Madrid, 1972, pág. 37.

²⁷²Ibidem, págs. 24-25.

²⁷³Ibidem, pág. 28.

privativas de libertad, multas entendidas como sucedáneos de prisiones, sino únicamente reacciones administrativas como pago de ciertas cuantías de dinero o multas en el sentido de censura o advertencia puramente social²⁷⁴.

Igualmente existe un sector doctrinal francés constituido principalmente por mercantilistas que abogan por la descriminalización, afirmando que de acuerdo al carácter de ultima ratio que debe mantener el Derecho Penal, éste no debe intervenir si las sanciones administrativas son suficientes y demuestran su eficacia²⁷⁵.

V.- TOMA DE POSTURA.-

La distinción entre ambos ilícitos es un tema polémico como hemos visto e, importante como criterio determinante para la posible criminalización de lo que aún es una infracción administrativa. En principio, los autores que entienden que los ilícitos son distintos atienden a la idea de que el Derecho Penal viene a proteger las condiciones esenciales, las necesidades vitales más relevantes de los hombres, mientras que el Derecho administrativo se limita a tutelar los intereses del Estado. Por ello, al referirse el primero a valores primordiales se justifica el hecho de que para su tutela y protección,

²⁷⁴Ibidem, pág. 30.

²⁷⁵HAMMEL, J., "Préface", AA.VV., "Le Droit pénal spécial des sociétés anonymes", Paris, 1955, págs. 12-13.; PRADEL, J., "Droit pénal économique", Paris, 1982, págs. 6-7.; RIPERT, G., "Le déclin du droit", Paris, 1949, págs. 95 y sgs.; SABIN, P.H., "L'entreprise et le Droit pénal", Pau, 1981, pág. 357; citados ya por TERRADILLOS BASOCO, J., "Los delitos contra el orden socioeconómico en el derecho penal francés. Aspectos generales", en los delitos socioeconómicos, Edición de Marino Barbero Santos, Universidad de Madrid, Facultad de derecho, Madrid, 1985, pág. 224, nota 4.

se utilicen medios tan importantes y gravosos como la pena, que restringe y afecta de forma efectiva a derechos fundamentales del hombre. Mientras que al recoger el derecho administrativo intereses relevantes pero no esenciales, intereses considerados de segundo orden que sólo son necesarios para el efectivo cumplimiento de las tareas del Estado y que afectan únicamente de forma directa a éste, entienden que los medios deben ser efectivos pero no tan fuertes, bastando para su salvaguarda con las sanciones que el ordenamiento administrativo ofrece.

La objeción más contundente que se puede argumentar a esta teoría, es la que acoge la mayoría de la doctrina²⁷⁶ al afirmar que no existe criterio alguno que permita una diferencia cualitativa entre los dos ilícitos, que la distinción es únicamente formal no sustancial. Ya que, el ilícito administrativo encierra asimismo un juicio desvalorativo ético-social que, por su menor gravedad atendiendo a su cuantía como criterio valorativo, conlleva una sanción administrativa y no una penal. No es cierto que las infracciones administrativas se caractericen por su ausencia de eticidad, en ellas existe al igual que en los delitos, criterios de desvalor ético-social pero, de menor intensidad debido a su menor gravedad y repercusión social.

Respecto a la idea que defienden estos autores de que el ordenamiento fiscal va dirigido al enriquecimiento del Erario o al bienestar como dice Wolf y, el derecho penal tiene como objetivo cumplir los más altos valores de justicia, entendemos que esto no es aceptable ya que aún cuando

²⁷⁶PÉREZ ROYO, F., *"Infracciones y sanciones tributarias"*, Madrid, 1972, pág. 26; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal"*, en Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, pág. 96.; SERRANO GÓMEZ, A., *"Fraude Tributario"*, o.p. cit., pág. 27.; CERESO MIR, J., *"Límites entre derecho penal y administrativo"*, o.p. cit., pág. 166.

la Administración se encamine al cumplimiento de sus intereses temporales se dirige también al objetivo de crear un orden justo y útil²⁷⁷. Pues la Administración percibe los tributos con el fin de satisfacer las necesidades de la comunidad y de los propios individuos que componen ésta, y esto responde verdaderamente a un valor de justicia.

Igualmente, consideramos que no es clara la distinción entre bienes jurídicos y bienes administrativos, ya que existen "intereses administrativos que por el hecho de que su lesión alcance un determinado grado de intolerabilidad se convierten en bienes jurídicamente protegidos por el Derecho penal"²⁷⁸, dado que "En el Estado actual de la vida pública no se reclama tanto el concurso del individuo en la obra de la Administración cuanto la realización de esta obra en favor de los ciudadanos con el objeto de proporcionarles aquellas condiciones y elementos que les faltan para la satisfacción de sus necesidades"²⁷⁹.

Respecto a la tan buscada distinción entre sanción administrativa y sanción penal, la única diferenciación es la de la cuantía en este concreto delito que debe ser establecida teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, su desvalor ético social, así como su rapidez y eficacia en la

²⁷⁷MAYER, H., "Strafrecht", o.p. cit., pág. 73.; CEREZO MIR, J., "Limites entre el derecho penal y administrativo", o.p. cit., pág. 166.; KRÜMPPELMANN, J., "Die Bagatelldelikte. Untersuchungen zum Verbrechen als Steigerungsbegriff", Berlin, 1966, pág. 168.; BAJO FERNÁNDEZ, M., "El derecho penal económico. Un estudio de derecho positivo español", o.p. cit., pág. 118.

²⁷⁸BAJO FERNÁNDEZ, M., "El Derecho Penal económico. Un estudio de Derecho positivo español", o.p. cit., pág. 118.

²⁷⁹GARCIA OVIEDO, C., "Las contravenciones de policía", en Revista general de legislación y jurisprudencia, tomo 149, 1926, págs. 620-621.

sanción²⁸⁰.

Ahora bien debemos señalar que no nos parece desacertada totalmente la afirmación de regular y proteger por el derecho penal los intereses esenciales y, amparar por el derecho administrativo las lesiones que como consecuencia de la defraudación afecten de manera directa a los intereses del Estado, e indirectamente a toda la comunidad, ahora bien no amparándose en la distinción entre los ilícitos sino más bien en el principio de intervención mínima y de última ratio. En función a estos criterios y siempre que se pueda demostrar que a través de la Administración y de los medios que goza ésta se pueden prevenir y atajar los fraudes fiscales, nos parece una magnífica solución, eso sí, sí viene acompañada de una profunda reforma administrativa no sólo en materia de principios, ya que la Administración debería acoger en materia sancionatoria y como garantía de seguridad para los ciudadanos los criterios y principios del Derecho Penal (principios de legalidad, irretroactividad, culpabilidad...), sino también del propio funcionamiento de la Administración, en particular, sobre los mecanismos de información, ya que aunque la Administración disfruta de importantes medios de control sobre los contribuyentes, éstos no son los suficientes. Deberían ser ampliados y reforzados con objeto de que la propia Administración, mediante personal especializado, pudiera realizar por sí misma la liquidación, exigiendo únicamente el pago y previniendo de ese modo, en parte, la posible defraudación y por ende su posterior criminalización.

Por otra parte, estamos de acuerdo con Bajo que la Economía no

²⁸⁰CEREZO MIR, J., "*Limites entre Derecho penal...*", o.p. cit., pág. 169.

puede ser el bien jurídico protegido por este delito, ya que no es posible demostrar en todos los casos su efectiva lesión o puesta en peligro²⁸¹. La economía puede ser inmejorable en un país y sin embargo no cumplirse nuestro modelo social económico. Por ejemplo, en un modelo de capitalismo puro puede existir una economía de crecimiento estable sin hacerse efectivos los intereses vitales de los hombres y de la comunidad, ya que una economía que se regula asimismo, sin intervención estatal, puede generar grandes desigualdades localizando la mayoría de la renta generada por el país en un número limitado de personas, y no garantizando el cumplimiento efectivo de los derechos o mínimos fundamentales de los demás individuos que componen esa sociedad. Entendemos que una cosa es la economía y otra como bien dice Bajo es el orden económico, pero éste, y en esto nos separamos de la idea de éste autor, no es más que una parcela o faceta de todo el modelo económico social, lo que se protege no es el orden económico, no es únicamente la intervención del Estado en la Economía de un país, sino todo el modelo socio-económico, la intervención de éste también en la parcela que podríamos llamar social, en la redistribución de la renta para evitar desigualdades y en el cumplimiento de los intereses también sociales plasmados en ese modelo económico social. Piénsese si únicamente se protegiera la intervención del Estado en la Economía se establecerían medidas en orden a la evitación de desequilibrios económicos pero ello no conllevaría por ejemplo la instauración de unas pensiones, ni el establecimiento de una seguridad social, adecuada sanidad, educación, vivienda, intervención necesaria del Estado en éstos casos en orden al cumplimiento efectivo de los intereses de nuestro modelo económico-social.

²⁸¹BAJO FERNÁNDEZ, M., *"La Constitución Económica Española y el Derecho Penal"*, en *Repercusiones de la Constitución en el derecho penal*, Semana de derecho penal en memoria del Prof. Julián Pereda, Universidad de Deusto, Bilbao, 1983, págs. 168-173.

En cierto modo, no podemos olvidar que los fraudes tributarios impiden que la Administración,- Hacienda Pública- perciba los ingresos con los que satisfacer las necesidades colectivas, produciéndose por ello, un perjuicio directo contra el orden económico social, esto es, contra un bien jurídico universal o interés difuso, e indirectamente contra toda la comunidad, -contra las personas e individuos que componen ésta-. Por eso, como ya hemos dicho, a la hora de enjuiciar sobre la criminalización o discriminización de los bienes universales debemos ser muy cautelosos, dado que éstos afectan a intereses no concretos, y por ende, más vulnerables ideológicamente, y no tender a su generalización, ya que si se acogen de manera exagerada puede llegar un momento en que todo se pueda sacar de contexto, entendiendo que cualquier cosa puede perjudicar a la comunidad y a las necesidades del hombre en esa comunidad, solicitando que, incluso las simples infracciones de tráfico, queden bajo los ámbitos del ordenamiento penal. Con ello, no queremos decir que el delito fiscal no se deba criminalizar sino que sólo debe serlo cuando con otros medios el problema no se pueda solventar, - parece que por ahora no es posible, ya que para ello se necesitaría una amplia reforma en el ámbito administrativo-, y sólo, frente a los ataques más graves e importantes contra los intereses del individuo y de la comunidad.

Por otro lado, entendemos que si partimos de la idea de que se deben de criminalizar las infracciones más graves, por el profundo perjuicio que producen a la comunidad, debemos igualmente garantizar el cumplimiento de la utilización de un sistema tributario justo y no confiscatorio²⁸². Es decir, tenemos que crear no sólo un sistema impositivo equitativo que atienda a la

²⁸²ROSSY, J.M., "*El delito fiscal*", Editorial Bosch, Barcelona, págs. 4-5.

capacidad contributiva real de los ciudadanos sino también medios de control efectivo sobre el gasto público, logrando una verdadera transparencia fiscal, ya que el "delito tributario no puede constituirse en amparo de un desmesurado afán recaudatorio por parte de la Administración."²⁸³

La propia Constitución exige no sólo el cumplimiento por los ciudadanos de sus obligaciones de contribución²⁸⁴ sino también la ejecución por la Administración de los deberes que le corresponden, entre los cuales está el de ejecutarlo de acuerdo con los principios de eficiencia y economía²⁸⁵.

El aumento de la recaudación tributaria por parte del Estado debe dar lugar a una ampliación y mejora en las prestaciones públicas²⁸⁶ pero no debe provocar un elevadísimo sacrificio a los ciudadanos contribuyentes que les obligue a no contribuir. "Los derechos públicos de los ciudadanos, no pueden verse desamparados o vulnerados por un destino del gasto público aprobado por el poder legislativo en abierta contradicción con ellos"²⁸⁷. Ya que en estos casos, el ciudadano bien podría acogerse al estado de

²⁸³Ibidem.

²⁸⁴El artículo 31-1 de la C.E. establece la obligación de contribución "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

²⁸⁵El mismo artículo 31-2 determina la función del gasto público y su ejecución de acuerdo a los principios de eficiencia y economía, "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

²⁸⁶ROSSY, J.M., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág.12.

²⁸⁷RODRIGUEZ BERMEJO, *"Introducción al estudio del derecho financiero"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 109.

necesidad, como criterio atenuante o eximente de su responsabilidad criminal²⁸⁸ o bien, podría incluso negarse al pago de las contribuciones al no cumplir el Estado la función para la que fue creado de velar y ejecutar el modelo social económico aprobado por el pueblo.

Por eso entendemos que el delito fiscal se debe criminalizar si se trata de un supuesto grave y relevante que atente contra el modelo social económico recogido en la Constitución elegida por los propios individuos de acuerdo con los principios de un Estado de Derecho Democrático y Social. Consideramos pues, que el bien jurídico protegido en este delito es ese modelo socio-económico que recoge los intereses vitales fundamentales de los hombres, así como los bienes relacionados con éstos al ser esenciales para su cumplimiento. Hablamos pues de bienes jurídicos referidos a las bases de la existencia social, sin los cuales el sistema social concreto no puede existir, y de bienes jurídicos conexos al funcionamiento del sistema que aseguran un correcto funcionamiento y evitan desequilibrios y desajustes en el modelo económico social²⁸⁹. La propia Constitución recoge en sus preceptos una serie de derechos o intereses individuales de los hombres como el derecho a la vida, a la vivienda, a la educación etc... que requieren para su consecución a su vez de una serie de medios. Entre estos están los bienes jurídicos a los que la doctrina denomina intereses colectivos difusos o macrosociales, que son necesarios en tanto en cuanto sirven al cumplimiento de los bienes jurídicos individuales o microsociales. La Hacienda Pública debe percibir oportunamente y de manera completa los

²⁸⁸Ibidem, pág. 13.

²⁸⁹HORMAZABAL MALARÉE, H., *"Los delitos socioeconómicos, el bien jurídico, el autor, su hecho y la necesaria reforma del sistema español"*, en *"Hacia un Derecho Penal Económico Europeo"*, Jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann, Universidad Autónoma de Madrid, Estudios Jurídicos, Serie de Derecho Público, 1992, pág. 193.

tributos con el fin de poder destinarlos al cumplimiento efectivo de esas necesidades e intereses vitales de los hombres, que han acogido éstos en su modelo económico social. Y, esta función debe realizarse atendiendo a los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución²⁹⁰, de capacidad económica de los sujetos y de eficiencia y economía en la realización del gasto para obtener una adecuada redistribución de la renta regional y personal, y un mejor progreso social y económico conforme a lo dispuesto en el artículo 40-1 de la CE²⁹¹.

Con la protección del modelo social económico adoptado por la Constitución de 1978 a través de la función recaudatoria de la Hacienda Pública y de acuerdo con una equitativa redistribución de la renta se tutela y ampara a su vez los intereses vitales y las voluntades de los individuos que componen esta sociedad.

²⁹⁰ Artículo 31 C.E.: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley."

²⁹¹ El artículo 40-1 de la C.E. dice que "Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo".

CAPITULO III

CAPITULO III

ANALISIS E INTERPRETACION DEL TIPO DE INJUSTO

I.-COMPORTAMIENTOS TIPICOS: UBICACIÓN DEL DELITO EN EL TITULO XIV "DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL".-

Antes de adentrarnos en el desarrollo de la temática del tipo, consideramos oportuno hacer un breve estudio del Titulo XIV y de los comportamientos típicos contenidos dentro de éste.

Así, podemos destacar que por Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre se recogen en el Titulo XIV, bajo la denominación de "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en los artículos 305-310, actuaciones fraudulentas no sólo contra la Hacienda Pública sino también contra la Seguridad Social. Novedad importante es la de la inclusión por primera vez en nuestro Código de la figura del fraude a la Seguridad Social, con objeto de proteger el patrimonio de la Seguridad Social y lograr que verdaderamente se hagan efectivas sus funciones¹.

¹Vid. Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995 de 29 de Junio, en B.O.E núm. 155 de 30 de Junio.

La razón de su inclusión junto a los delitos contra la Hacienda Pública es clara, pues al afectar ambas figuras en último término los recursos de titularidad estatal se entienden en este sentido equiparables². Es cierto, como ya hemos aclarado en el capítulo anterior, que lo característico de los delitos contra la Hacienda Pública es que lesionan el modelo socioeconómico aprobado por los ciudadanos en la Constitución, al impedir obtener a la Hacienda Pública los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus funciones en orden al desarrollo efectivo de ese modelo. Lo mismo ocurre con los delitos contra la Seguridad Social, en ellos se impide el ejercicio de sus actividades sociales dentro de ese modelo económico social al afectarse los recursos necesarios para el desenvolvimiento efectivo de éstas. Por ello, parece lógico que la regulación de los dos tipos de delito se haga bajo un mismo título. Bien es verdad, que ambas figuras podrían haber sido introducidas y contenidas en un título que abarcará los delitos socioeconómicos, como se propugnó en el PCP de 1980 y la Propuesta de Anteproyecto de Código Penal de 1983, pero tampoco se ha hecho así con otros delitos que lesionan el modelo social económico como son los delitos ecológicos, demostrando pues que el legislador les ha querido dar una singularidad especial al establecerles un propio título, sin querer por ello proteger un bien jurídico distinto.

Hay que destacar por otro lado que en este Título y concretamente en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, se establece por primera vez una protección a los intereses financieros de la Comunidad Económica Europea, ampliándose así el círculo de los sujetos pasivos del delito, que no se concretan ya únicamente en la Hacienda estatal, autonómica, foral o local sino que se extiende a su vez a la Hacienda de las Comunidades Europeas. Sin perjuicio de volver sobre ello más adelante, en la regulación de esta materia debe tenerse en cuenta la

² Así lo aclara la exposición de Motivos de la LO 6/1995 de 29 de Junio, ya mencionada.

posible y deseable unificación de los sistemas fiscales en la CEE, ya que primordialmente en materia sancionatoria, la diversidad de criterios utilizados por los diferentes países que la componen produce una importante inseguridad jurídica.

Una vez hecha esta pequeña introducción de la posible justificación de la regulación conjunta de ambos delitos vamos a entrar a analizar brevemente cada uno de los tipos abarcados en este título para centrarnos posteriormente en el artículo 305 que va a ser el precepto objeto de análisis en esta tesis.

El Título XIV recoge cuatro preceptos destinados propiamente a la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública (los artículos 305, 306, 309 y 310), uno dirigido a sancionar el fraude a la Seguridad Social (artículo 307), y el artículo 308 dedicado al fraude de subvenciones tanto a la Hacienda Pública como a la Seguridad Social.

El artículo 305³ trata específicamente del fraude a la Hacienda Pública, destacándose las siguientes modificaciones relevantes respecto del antiguo 349:

³El artículo 305 Cp dice que: 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

- se habla ya de "por acción u omisión". Recogiéndose tanto el comportamiento activo como pasivo.

- se hace una mención expresa de la defraudación a la Hacienda foral y la de las Comunidades Europeas.

- se incluyen otras formas de elusión: así pues, no sólo la elusión de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales producen el llamado fraude fiscal, sino también lo origina la evasión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener así como la elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, acabando con los problemas jurisprudenciales que incluían éstos supuestos dentro

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil ecus.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria."

del tipo de apropiación indebida y ampliándose por ello el círculo de sujetos activos del delito al abarcar en todo caso al retenedor.

-se eleva la cuantía, de 5.000.000 de pesetas a 15.000.000 de pesetas.

-se crean tipos cualificados atendiendo a una serie de circunstancias, como son su especial gravedad en base al importe de lo defraudado, la utilización de personas interpuestas con el fin de ocultar la identidad del obligado tributario o la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a varios obligados tributarios, aplicándose en todos éstos casos la pena en su mitad superior al denotar una especial voluntad de defraudar o, una intención de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito⁴ o, una especial gravedad. Perdiéndose asimismo la facultad de obtener subvenciones, ayudas públicas, beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo que puede durar de 3 a 6 años. Este último párrafo aparece recogido exactamente igual por el antiguo artículo 349, salvo la mención hecha a la de la Seguridad Social. Así, en este supuesto, el obligado perderá igualmente el derecho que pudiera tener sobre cualquier incentivo, beneficio o ayuda por parte de la Seguridad Social durante el plazo específicamente marcado.

- Por último se recoge en el párrafo 4º del precepto la figura de la excusa absolutoria de regularización, exonerando al sujeto de responsabilidad penal cuando realice ésta, de manera espontánea, antes de que se cumplan una serie de circunstancias como son: la notificación por parte de la Administración del comienzo de las actuaciones comprobatorias de la determinación de la deuda tributaria; o, la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Público, Abogado del

⁴ Así lo declara expresamente la Ley 6/1995 de 29 de Junio en su Exposición de Motivos.

Estado o representante procesal de la Administración o, cuando el Ministerio Público o, el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener un conocimiento formal de la iniciación de diligencias. En estos casos, el sujeto quedará también exonerado de las posibles irregularidades contables o falsedades instrumentales respecto de la deuda tributaria objeto de la regularización.

No vamos a adentrarnos más en este artículo, ya que va a ser objeto de estudio específico en páginas posteriores.

El artículo 306⁵ trata de la defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades. Es un precepto novedoso que sanciona con pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, al que elude cantidades que superen la cuantía de 50.000 ecus, al impedir obtener los medios financieros que la Comunidad Económica necesita en orden al desempeño de sus funciones. Se recoge al igual que en el precepto anterior como modalidades de ejecución tanto la activa como la defraudación pasiva.

El artículo 307⁶ constituye una verdadera innovación en nuestro derecho positivo al recoger por primera vez la regulación de los delitos contra la Seguridad

⁵Artículo 306 dice que: "El que por acción u omisión defraude los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía."

⁶Artículo 307: "1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

Social. De una forma muy parecida a la del artículo 349 para los delitos contra la Hacienda Pública de la L.O. 6/1995 de 29 de junio, se regula en este precepto el fraude a la Seguridad Social. Así se recoge igualmente tanto la forma activa como la forma pasiva de la defraudación, al hablar de "El que, por acción u omisión defraude...", exigiéndose asimismo que esa defraudación se realice dolosamente, con intención de defraudar. Se señala además que se aplicarán las mismas penas para este delito que las establecidas para el delito fiscal, es decir, pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía de la cuota defraudada, cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

-defraudación a la Seguridad Social realizada mediante la evasión de las cantidades de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta que debían ser satisfechos.

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación".

-fraude realizado a través del no ingreso del importe de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales que hubieran sido indebidamente obtenidos.

Siempre, que en ambos casos se supere la cuantía de la cuota defraudada en 15.000.000 de pesetas.

Por otro lado se crean en este delito, de la misma manera que en el delito fiscal, una serie de tipos cualificados, donde la pena se agrava, al aplicarse en su mitad superior, cuando la defraudación se realice de forma grave atendiendo a su cuantía, o cuando se ejecute a través de una estructura organizativa que permita perjudicar a una pluralidad de obligados, o sí se efectúa a través de persona interpuesta que impida determinar la verdadera identidad del obligado. Es decir, cuando se ponga en evidencia una voluntad especial de defraudar, que se entiende que existe cuando se dan cualquiera de los casos citados.

En el número dos del precepto se precisa la forma de determinación de la cuota defraudada, atendiéndose siempre al año natural cuando las liquidaciones, deducciones o devoluciones se refieran a un periodo inferior a 12 meses.

Respecto al número tres del precepto, se destaca la instauración de la figura de la excusa absolutoria de regularización⁷. De igual manera que en el delito fiscal,

⁷Esta figura se recoge por primera vez, no en el Código Penal sino, en el artículo 61-2 LGT y en las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley 18/91 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permitiendo el pago de la deuda tributaria después de finalizado el periodo ordinario con exclusión de sanciones si se realizaba éste de forma voluntaria, sin requerimiento previo de la Administración. El artículo 61-2 de la LGT establecía que "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las sanciones cometidas..." y a partir de 1992 se modifica declarando que "los ingresos correspondientes a declaraciones,

se exonera de responsabilidad penal al sujeto que regularice voluntariamente antes de que se le notifique la iniciación de actuaciones o la interposición de querrela o demanda por el Ministerio Público o por el Letrado de la Seguridad Social. Abarcando asimismo esa exoneración de responsabilidad penal a las falsedades instrumentales previamente utilizadas con respecto de la deuda objeto de regularización.

Una vez vista la regulación establecida por los artículos 305-307 respecto del delito fiscal y del delito a la Seguridad Social, vamos ahora a entrar a analizar someramente los tres artículos que restan.

El artículo 308⁸ trata el fraude de subvenciones. En él, al igual que en los anteriores, se castiga el engaño realizado a la Administración Pública, pero en este

liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, recibirán un recargo del 50% con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigidas. No obstante el recargo será del 10% si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación de ingreso". Hoy este artículo tiene nueva redacción conforme a la Ley 25/1995, de 20 de julio.

La Disposición adicional 13 de la Ley 18/91 de 6 de Junio del IRPF disponía que: "Uno. Los Titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, que se encuentren en circulación en cualquier momento dentro del periodo comprendido entre la entrada en vigor.." y la Disposición adicional 14 de la misma Ley declaraba que "Uno. Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles...."

⁸Artículo 308 Código Penal: "1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2. Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

caso, se falsean las condiciones y requisitos necesarios de las concesiones de subvenciones, desgravaciones o ayudas con objeto de lograr su obtención. Aunque el fraude a las subvenciones ya era regulado anteriormente por la Ley Orgánica 2/85 en el mismo artículo 350, con esta Ley introducen una serie de novedades que vamos a destacar.

- se incluye la obtención de "ayudas" por parte de la Administración. Anteriormente el precepto no utilizaba esta expresión pues hablaba únicamente de subvenciones y desgravaciones públicas, sí bien, podía ser considerada recogida esta modalidad dentro de los otros términos; nos parece en todo caso, acertada su inclusión al objeto de impedir una posterior discusión sobre si queda o no abarcada por esos conceptos.

- se eleva la cuantía de 2.500.000 de pesetas a 10.000.000 de pesetas.

- por lo que se refiere a la sanción, ésta varía siendo ahora pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo del importe defraudado.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable, con carácter accesorio, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración Autonómica o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación".

- el número 2º del artículo es idéntico salvo la elevación de cuantía de 2.500.000 a 10.000.000 de pesetas.

- el número 3º queda prácticamente igual, salvo la sustitución de la expresión "crédito oficial" por la de "ayudas públicas". Y, la imposición de la pérdida de la posibilidad de obtención de ayudas, subvenciones con carácter accesorio.

- Por último, al igual que en los otros dos preceptos anteriores ya mencionados, se introduce la figura de la regularización. De esta forma, se exonera de responsabilidad penal al sujeto del fraude de subvenciones y de las falsedades instrumentales utilizadas respecto de la deuda objeto de regularización sí reintegra las cantidades recibidas y satisface además unos intereses anuales estipulados de dos puntos porcentuales más respecto del interés legal del dinero a contar desde el día en que el sujeto recibió las cantidades indebidas. Y siempre, de la misma forma que en los preceptos anteriores, que la regularización la realice de forma voluntaria y antes de la notificación de la iniciación de actuaciones de inspección o control o, en su caso, antes de que el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la Comunidad Autónoma o Local interponga querrela o denuncia.

En lo tocante al artículo 309⁹, destaca la protección que igualmente se establece en este caso para los Presupuestos de las Comunidades al sancionarse con pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, al que obtuviere indebidamente a través de engaño o falsedad cantidades que no le correspondiesen, en cuantía superior a 50.000 ecus.

⁹ Artículo 309 Código Penal: "El que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía."

Finalmente por lo que se refiere al artículo 310¹⁰ relativo al fraude contable, no se puede destacar ninguna novedad que se haya introducido con respecto al antiguo artículo 350 bis, salvo la elevación de la cuantía y el establecimiento de distinta pena. Este precepto sigue recogiendo los mismos 4 supuestos de defraudación, pero requiriendo para la calificación de delito en los dos últimos, y en esto radica una de las diferencias del precepto anterior, que se supere la cantidad de 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico, aplicándose en todos los casos la sanción, de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses.

Por otro lado, es digno de resaltar que las figuras recogidas en este Título contienen una serie de similitudes. Así, en primer lugar, abarcan la defraudación del Estado tanto en la vertiente relativa a la Hacienda en todos sus ámbitos (al incluirse la Hacienda de las Comunidades), como la propia de la Seguridad Social, queriéndose resaltar con ello el hecho de que se lesiona el mismo bien jurídico

¹⁰Artículo 310 Código Penal: "Será castigado con la pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico".

"modelo social económico", a través de la lesión o del ataque ejecutado contra la función esencial que cumplen los tributos de estas Instituciones. Esto es, al aminorarse los ingresos que estas entidades necesitan en orden al efectivo cumplimiento del modelo económico social, se impide a su vez el real desarrollo de éste, perjudicando de ese modo no sólo a las actividades de esas entidades sino a las expectativas aprobadas y requeridas por todos los ciudadanos.

En segundo lugar, la "regularización" o excusa absolutoria es una figura acogida por todos los preceptos con excepción del artículo 310 relativo al fraude contable. La razón de su inclusión es clara, con ello, se tiende a exonerar de responsabilidad penal al sujeto que paga, la finalidad que busca el precepto no es otra que político-fiscal, obtener los ingresos necesarios para cumplir las funciones requeridas por el modelo social económico. Si la Hacienda Pública o la Seguridad Social recuperan los ingresos antes de que se haya producido el procedimiento penal y antes de que el sujeto haya tenido conocimiento alguno de la iniciación de actuaciones, la exoneración de responsabilidad penal es lógico que se realice, en base no sólo a la función de la pena, al realizarse de forma espontánea, sino también a que se cumple el objetivo requerido por los artículos, ya que no hay que olvidar que el dinero del contribuyente tiene un origen lícito, no se está apropiando de algo ajeno, como en el caso de los delitos patrimoniales, sino que el dinero es obtenido lícitamente por el contribuyente sin perjuicio de que luego parte de él deba destinarlo a satisfacer las necesidades del modelo social económico en el que vive. Se trata de un derecho de crédito que tiene la Hacienda Pública. En realidad, como dice De Vicente Remesal, "el comportamiento postdelictivo viene a ser en éstos casos una prórroga del plazo inicial asignado para el cumplimiento de la contraprestación"¹¹. Es decir, con estos preceptos se sanciona el no pago efectuado

¹¹DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, Universidad de León, León, 1985, pág. 331.

mediante engaño, pero sí se paga y además el sujeto se arrepiente ya que lo hace voluntariamente, antes de que se inicien las actuaciones, la función para la que se han establecido los preceptos se cumple, pues se obtiene el dinero necesario para realizar las actividades y se logra en ciertos casos el cumplimiento de los fines de la pena.

II.- ANALISIS E INTERPRETACIÓN DEL TIPO.-

El artículo 305 dispone que: "1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil ecus.

4.- Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria

objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria."

1.- PRESUPUESTO.-

Este tipo delictivo requiere como presupuesto previo la existencia de una determinada relación jurídico tributaria entre la Administración y el sujeto activo del delito u obligado tributario. Es decir, se exige el nacimiento de una deuda tributaria o la concesión de un beneficio fiscal¹².

La relación jurídico tributaria surge como consecuencia de la realización de un hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria¹³.

La Ley configura el hecho imponible al tipificarlo (definido por el artículo 28 de la L.G.T.)¹⁴ y su realización conlleva la obligación de tributar. Se produce un supuesto de sujeción al tributo¹⁵.

¹²MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág.s. 215-216.; del mismo, *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 247.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 115.; NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 194.; ENRIQUEZ SANCHO, R., *"Consideraciones sobre el delito fiscal"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, 1985, pág. 65.; GROS GARRIDO, J., *"Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones"*, en *Crónica Tributaria* núm. 37, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág. 64.; APARICIO PÉREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1990, pág. 41.

¹³FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, 17 edición revisada y puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 1995 pág. 363.

¹⁴ El artículo 28 de la LGT redactado conforme a la Ley 25/1995, de 20 de Julio declara que "1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Igualmente la Ley conecta por la realización de ciertos hechos la obligación de determinadas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero.¹⁶

El tributo se configura jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra denominada deudor una determinada prestación¹⁷.

2.- SU NATURALEZA DE NORMA PENAL EN BLANCO.-

Se entiende por leyes penales en blanco,¹⁸ aquellos "preceptos penales principales que no expresan de la forma indicada el contenido del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros preceptos encargados de <<rellenar>> aquel vacío"¹⁹ Esa remisión puede realizarse de forma tácita o expresa²⁰.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

¹⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, o.p. cit., pág. 364.

¹⁶ Ibidem, pág. 371.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ El primero en utilizar el término fue Binding, aludiendo a las disposiciones que no expresaban de forma completa el supuesto de hecho y que remitían expresa o tácitamente a una autoridad distinta y de rango inferior; BINDING, K., *"Die Normen"*, I, Leipzig, 1882, págs. 71 y sgs.

¹⁹ MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, 3ª edición corregida y puesta al día, PPU, Barcelona, 1990, págs. 38-42.; Asimismo, sobre el problema de las normas penales en blanco, cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Derecho Penal. Parte General"*, Ed. Civitas S.A., Madrid, 1978, págs. 86-89.; MUÑOZ

El problema de las leyes en blanco deriva de lo que se entienda como contenido de éstas,²¹ ya que para la doctrina mayoritaria este concepto se debe restringir de forma que solo abarque a las remisiones a disposiciones de rango inferior, o a disposiciones del mismo rango pero emanadas por otras instancias legislativas²², siendo los otros casos supuestos de leyes incompletas²³, mientras que para otro sector doctrinal minoritario el concepto, se debe ampliar incluyendo en todo

CONDE, F., *"Introducción al Derecho Penal"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1975, págs. 18-27.; GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A., *"Derecho Penal. Introducción"*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1995, págs. 171-180.

²⁰RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Derecho Penal. Parte General."*, Ed. Civitas S.A., Madrid, 1978, pág. 88.

²¹Cfr. GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A., *"Derecho Penal. Introducción"*, o.p. cit., págs. 172-180.; quien en el tema de las leyes penales en blanco recoge las propuestas formuladas por la doctrina.; MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del derecho penal"*, o.p. cit., págs. 40-51.; SILVA SANCHEZ, J.Mª, *"Blankettstrafgesetze und die Rückwirkung der lex mitior"*, Bausteine des europäischen Wirtschaftsstrafrechts, Madrid-Symposium für Klaus Tiedemann, Carl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1994, págs. 135-149.; MESTRE DELGADO, E., *"Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal"*, en ADP, 1988, págs. 516-521.

²²BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, 4ª edición aumentada y corregida Homazabal Malarée, Barcelona, 1994, pág. 146. "Hoy, conforme a lo que establece la Constitución, el problema de la ley penal en blanco no sólo podría darse con una disposición del mismo rango inferior, el reglamento, sino también con una disposición del mismo rango (o sea, ley), pero que no tenga las calidades exigidas por la Constitución para esa materia. Así, la exigencia de ley orgánica en la inmensa mayoría de las leyes penales obliga a considerar la existencia de ley penal en blanco si ésta remite a una simple ley, a un decreto-ley, a legislación delegada, a una ley autonómica..."

²³Estos autores mantienen que existen supuestos donde se hace aconsejable admitir un concepto un poco más amplio de ley penal en blanco que abarque toda remisión que se haga a disposición ajena al Código o Ley de que se trate con independencia de si es de igual o de inferior rango. Así, véase en este sentido, STAMPA, J.Mª., *"Introducción a la ciencia del Derecho Penal"*, Valladolid, 1953, págs. 32-33.; JIMÉNEZ DE ASÚA, *"Tratado II"*, 3ª edición, pág. 353.; QUINTERO OLIVARES, G., *"Derecho Penal. Parte General"*, 2 edición corregida y puesta al día, Ed. Marcial Pons, 1989, pág. 55.; MUÑOZ CONDE, F., *"Introducción al Derecho Penal"*, Ed. Bosch, 1975, págs. 18-19.; CEREZO *"Curso de Derecho Penal Español. Parte General"*, Ed. Tecnos, Madrid, 1985, pág. 157; MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, 3 edición, PPU, Barcelona, 1990, pág. 41. habla específicamente de los supuestos de error y de retroactividad de la ley penal más favorable que pueden exigir esa concepción un poco más amplia del concepto de ley penal en blanco.

caso las remisiones a preceptos del propio Código o, de otra Ley pero emanada de otra instancia legislativa²⁴.

En el tema específico del precepto que nos ocupa, algún sector doctrinal considera que no estamos ante una ley penal en blanco pues el propio artículo describe el ilícito y no se remite de manera expresa a la legislación tributaria²⁵. A nuestro entender²⁶; se trata de una ley penal en blanco ya que no se exige para la calificación de ley penal en blanco que la remisión se haga expresamente, así por ejemplo, existen otros supuestos en nuestro Código Penal donde la remisión tácita es admitida mayoritariamente por la doctrina, como es el caso del abandono de familia, en donde para determinar y esclarecer los deberes y obligaciones de los padres se acude a la legislación civil. Y en segundo lugar, si bien es cierto que el tipo describe el ilícito, no podemos olvidar que éste contiene conceptos tributarios como tributo, periodo impositivo, retenciones en especie..., que no se pueden interpretar sin acudir a los preceptos de la Ley General Tributaria.

²⁴MEZGUER fue el primero que amplió este concepto añadiendo los otros dos conceptos. MEZGUER, E., *"Tratado I"*, traducción de la 2ª edición alemana, y notas por J. Arturo Rodríguez, 3 edición adicionada y puesta al día por Quintano Ripolles, Madrid, 1957, pág. 397.; En este sentido, RODRIGUEZ DEVESA, J.Mª, *"Parte General"*, pág. 179.; LANDROVE DIAZ, G., *"Introducción"*, pág. 79.; Vid. MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 40.

²⁵BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial"*, o.p. cit., págs. 553 y sgs.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 195.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *"Derecho Penal Español", Parte General*, 3 edición conforme al Código Penal de 1995, Ed. Bosch, Barcelona, 1996, pág. 629.

²⁶En este sentido Tiedemann que señala que los tipos penales fiscales son leyes penales en blanco, que difieren de los tipos penales comunes, pues precisan para su comprensión una remisión a las normas administrativas. Cfr. TIEDEMANN, K., *"Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht"*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1969, pág. 10.; LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *"Derecho Penal español. Parte Especial"*, redactado conforme al nuevo Código Penal de 23 de noviembre de 1995, 2 edición, Ed. Tecnos, pág. 285.

El problema de las leyes penales incompletas o leyes penales en blanco nos lleva a plantearnos la cuestión de su localización legislativa, si no hubiera sido más acorde recoger la regulación del fraude tributario en la Ley General Tributaria junto con las infracciones administrativas, en vez de incluirlo dentro del propio Código Penal. Sobre ello existen tres corrientes doctrinales claramente diferenciadas:

a) la que entiende que el delito fiscal debe ser regulado dentro del Código Penal en función de los siguientes argumentos²⁷:

Primero: por ser materia penal, ya que así lo avala el hecho de que el legislador lo haya regulado tradicionalmente dentro del ámbito penal, apareciendo de esa forma como un delito ordinario, no especial, no distinto de los demás delitos incluidos en el Código Penal²⁸ que permite su adecuación con otras conductas de similar gravedad recogidas por el Código²⁹.

Segundo: por el hecho de que su inclusión exige la utilización de una técnica más depurada y un sometimiento pleno a los principios informadores del derecho penal, que evita las referencias indirectas y el posible desfase o la posibilidad de inflación de tipos penales que se produciría si se regularán por ley penal especial³⁰.

²⁷ En este sentido, FERNÁNDEZ CUEVAS, A., *"El delito fiscal en la Ley 50/77"*, en Medidas Urgentes de reforma fiscal, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 301.; QUINTERO OLIVARES, G., *"Sobre los presupuestos de la legislación penal económica"*, en Estudios Jurídicos en Honor del prof. Octavio Perez Vitoria, Tomo II, Ed. Bosch, Barcelona, 1983, págs. 789-791.

²⁸ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 50.

²⁹ NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 315.

³⁰ NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 315.

Tercero: por razones de prevención general, dado que con su inclusión se puede incidir de forma más directa en la conciencia social³¹, minimizándose los problemas que podrían suscitarse a través de un posible resguardo bajo un error de prohibición³².

b) la corriente doctrinal minoritaria que opina que debe ser regulada en una ley especial penal³³.

c) Y por último, la que considera que es mejor su regulación en la Ley Tributaria junto con las infracciones administrativas³⁴, al igual que se realiza en otros países de nuestro entorno como Alemania, Francia, Italia y Portugal.

Esta es la posición que consideramos más correcta, pues aún cuando existen argumentos de peso respecto de la inclusión de esta materia en el Código Penal, nos parece indudable que estamos ante un supuesto que sí no es una ley

³¹VILADAS JENÉ, C., *"Propuesta de anteproyecto de Código Penal y delincuencia económica"*, o.p. cit., pág. 652.; TIEDEMANN, *"Poder económico y delito"*, o.p. cit., págs. 32 y sgs.

³²BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 24.

³³BENZO MESTRE, F., *"Esbozo de bases para una ley penal fiscal española"*, en X Semana de Estudios de Derecho Financiero, págs. 568 y sgs.; BAIGÚN, D., va mas allá requiriendo un nuevo sistema institucional que pretenda no identificarse con el sistema penal o regímenes próximos como el derecho penal administrativo en la regulación del delito económico., BAIGÚN, D., *"Es conveniente la aplicación del sistema penal convencional al delito económico?"*, o.p. cit., pág. 669.

³⁴GROS GARRIDO, J., *"Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones"*, en Crónica Tributaria número 37, Madrid, 1981, pág. 67.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Presente y futuro del delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 59.; del mismo, *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 258; FERNANDEZ ALBOR, *"Estudios sobre criminalidad económica"*, o.p. cit., págs. 106 y sgs.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 190-195.; SERRANO GÓMEZ, A., *"Fraude Tributario"*, o.p. cit., págs. 175, 177, 186 y 220.; GÓMEZ BENITEZ, J.M., *"Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socio-económico y el patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código Penal (Títulos VII y V)"*, en Anuario de Derecho Penal, 1980, II, págs. 468 y sgs.; QUINTERO OLIVARES, G., *"Sobre los presupuestos y limitaciones de la legislación penal económica"*, en Estudios jurídicos en honor del profesor Perez-Vitoria, Tomo II, Barcelona, 1983, págs. 789 y sgs.

penal en blanco como afirma algún sector doctrinal, si es una ley tan incompleta que se podría "afirmar que sustancialmente es un precepto penal en blanco"³⁵, dado que exige en la mayoría de los casos un trabajo de interpretación, recurriendo a la LGT y sus disposiciones reglamentarias con objeto de esclarecer si se produce verdaderamente un delito de defraudación tributaria³⁶. Por ello, entendemos que su regulación a través de la LGT, junto con las infracciones administrativas contribuiría a una mejor y más fácil comprensión de los conceptos³⁷, dada la especialidad de la materia y la identidad sustancial que existe entre los dos ilícitos (administrativo y penal³⁸), no dejando por ello de perder su condición de ley penal, pues lo es desde que tipifica delitos³⁹, y no perdiendo tampoco su función simbólica de acercamiento de la materia a la conciencia social, pues así lo han demostrado otras leyes penales especiales⁴⁰.

Según la Exposición de Motivos del Código Penal de 1995, la opción de las leyes especiales, ha perdido el significado que tuvo en tiempos. Al inicio de la Codificación, el ideal era regular toda la materia penal en un solo texto, facilitando su conocimiento y comprensión y, fundamentalmente, en aras a conseguir el sometimiento de toda ella a los principios inspiradores del Derecho Penal.; Por ello,

³⁵ MARTINEZ PÉREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", en Comentarios a la legislación penal, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1986, pág. 236.

³⁶ Ibidem.

³⁷ RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 708.

³⁸ MARTINEZ PÉREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 238.

³⁹ Así dice con acierto Quintero Olivares que "en el plano constitucional lo penal constituye una sola cosa y las garantías fundamentales serán siempre las mismas", QUINTERO OLIVARES, G., MUÑOZ CONDE, F., "La reforma penal de 1983", Barcelona, 1983, pág. 59.; MARTINEZ PÉREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 239.

⁴⁰ MARTINEZ PÉREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 237.

la opinión mayoritaria rechazaba el sistema de leyes especiales. A pesar de ello, no puede obviarse que, en las circunstancias actuales, determinadas materias, sujetas a cambios o innovaciones técnicas y científicas, o bien, a exigencias de otra naturaleza, pueden aconsejar su regulación mediante ley penal especial; más cuando dichas normas deben acatar y someterse a los mismos principios y reglas del Código Penal.

La complejidad de la materia que nos ocupa, la necesidad de regulación uniforme en la Europa Comunitaria, en aras a facilitar una mejor comprensión, conocimiento e interpretación de las disposiciones nos obliga a apoyar la idea de ley especial.

3.- COMPORTAMIENTO: DEFRAUDAR.-

3.1.- Concepto de defraudar.-

A pesar de que el término "defraudación" tiene un significado propio en derecho tributario, se nos plantea el problema de su interpretación; sí debemos conceptuarlo de acuerdo con las normas del derecho tributario atendiendo a la idea de lo que se entiende por infracciones tributarias, o tenemos que acudir al ámbito jurídico penal⁴¹. Como es lógico, al venir regulado el delito en el Código Penal, y de

⁴¹MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 216.

acuerdo con la mayoría de la doctrina entendemos que será conforme a éste cómo deberá de establecerse la noción de defraudación⁴².

En el ámbito jurídico penal, la noción de defraudación se ha interpretado por la dogmática atendiendo, bien a un concepto objetivo, bien a uno subjetivo.⁴³:

En sentido puramente objetivo, sería equivalente al perjuicio patrimonial causado mediante una conducta contraria a la rectitud, que no exige engaño⁴⁴, argumentando que el término se ha utilizado por el legislador para otras figuras donde este no se requería, como en el título relativo a las defraudaciones, concretamente en los casos de hurto de posesión o de defraudación de energía eléctrica⁴⁵ y, en el hecho de su no inclusión por el legislador de 1977 entre los delitos

⁴²MARTINEZ PÉREZ, C., "El delito fiscal", *Ibidem.*; FERNÁNDEZ CUEVAS, A., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 392; RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 709; CÓRDOBA RODA, J., "Comentarios al Código Penal", Tomo III, Ed. Ariel, Barcelona, 1978, págs. 1011 y sgs.; DEL POZO LÓPEZ, J./ARNAU ZOROA, F., "Anotaciones sobre el delito fiscal", en Medidas Urgentes de reforma fiscal, volumen I, o.p. cit., pág. 392.

⁴³Vid. MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., págs. 216-224.; del mismo, "El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia", en Revista del Poder judicial núm 5, Madrid, 1987, pág. 117.

⁴⁴Así, RODRIGUEZ DEvesa, J.M^a, "Derecho Penal Español. Parte Especial", o.p. cit., págs. 967 y sgs.; BACIGALUPO, E., "El delito fiscal", págs. 84 y sgs.; FERNÁNDEZ CUEVAS, A., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 302.; GIMBERNAT ORDEIG, E., "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual", Rev. Poder Judicial, núm. especial IX, 1989, pág. 352.; SUAREZ GONZALEZ, P./HERRERA MOLINA, "Delito fiscal y Constitución" (a propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990) en CPC núm. 45, pág. 771.; LAMARCA PEREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 178, 1985, págs. 769 y sgs.; GRACIA MARTIN, L., "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho Penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", en Revista de Derecho Financiero núm. 58, Abril-Junio, 1988, págs. 288 y sgs.

⁴⁵RODRIGUEZ DEvesa, J.M^a, "Derecho Penal Español. Parte Especial", o.p. cit., pág. 967.; BACIGALUPO, E., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 84; GIMBERNAT ORDEIG, E., "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual", o.p. cit., pág. 352.

contra la propiedad o el patrimonio si el delito fiscal aparece entendido como una forma de estafa⁴⁶.

Apreciando ésta en un sentido subjetivo, requiriendo en todo caso, la presencia del elemento intencional, de la ocultación o desfiguración de las bases tributarias a través de un engaño. Esta postura ha sido mantenida por la mayoría de la doctrina⁴⁷ y de la jurisprudencia⁴⁸.

⁴⁶BACIGALUPO, E., "El delito fiscal", o.p. cit., págs. 84-85.

⁴⁷MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 224.; BAJO FERNÁNDEZ, M., "Derecho penal económico", o.p. cit., pág. 557.; del mismo, "Manual de Derecho Penal. Parte especial" en Delitos Patrimoniales y Económicos, II, Madrid, 1987, pág. 437.; QUINTERO OLIVARES, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 1318.; CORDOBA RODA, J., "Comentarios", III, o.p. cit., págs. 1011 y sgs.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 261.; DEL POZO LÓPEZ, J. / ARNAU ZOROA, F., "Anotaciones..", o.p. cit., págs. 392 y 417.; GÓMEZ DEGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, J.L., "El delito fiscal", o.p. cit., págs. 271 y sgs.; MUÑOZ CONDE, F., "Derecho Penal. Parte Especial", 8ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pág. 795.; APARICIO PEREZ, A., "Delitos contra la Hacienda Pública", o.p. cit., pág. 50.; IGLESIAS PUJOL, L., "La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal", Barcelona, 1982, págs. 278 y sgs.; CORDOBA RODA, J. "El nuevo delito fiscal", en Revista Jurídica de Cataluña, núm. 4, 1985, págs. 63 y sgs.; SERRANO GÓMEZ, A., "Delitos contra la Hacienda Pública", en Actualidad Penal números 28 a 48, Ed. General de Derecho, 1987-2, pág. 1355.; BUSTOS RAMIREZ, J., "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", Barcelona, 1986, pág. 344.; MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M., "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal", en Crónica Tributaria núm. 53, 1985, pág. 166.; PALAO TABOADA, C., "Notas sobre el nuevo delito contable-tributario", en Crónica Tributaria núm 55, pág. 254.; PEÑA VELASCO, G., "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", en Crónica Tributaria núm. 53, 1985, pág. 273.; VILA MAYO, J.M., "El nuevo delito fiscal", en la Ley, volumen 3, 1985, pág. 1043.; PÉREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", o.p. cit., págs. 144 y sgs.; VEGA RUIZ, J.A., "Los delitos económicos", en la Ley, volumen 3, 1985, pág. 915.; MANZANARES SAMANIEGO, J.L./ ALBÁCAR LÓPEZ, J.L., "Código Penal (comentarios y jurisprudencia)", Ed. Comares, Granada, 1990, pág. 877.; FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Los delitos contra la Hacienda Pública", en Doctrina Penal. Teoría y práctica de las ciencias penales, Ediciones depalma, año 11, Buenos Aires, 1988, pág. 608.; MORILLAS CUEVA, L., "Manual de Derecho Penal (Parte Especial)", en Camona Salgado, C. y otros, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1994, pág. 224.; BOIX, J., "Compendio de Derecho Penal Parte Especial", en Vives Antón, T.S./ Boix Reig, J./ Orts Berenguer, E./ Carbonell Mateu, J.C./ Gonzalez Cussac, J.L., Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 1994, pág. 179.; RODRIGUEZ DEVESA, J.M./ SERRANO GÓMEZ, A., "Derecho Penal Español. Parte Especial", Ed. Dykinson, 17ª edición, Madrid, 1994, pág. 578.

⁴⁸Así, exigen engaño para calificar la defraudación, entre otras, Sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real de 2/XI/1982; STS 12/3/86 y STS 12/5/86.

Corriente que a nosotros nos parece la más acertada, ya que si consideráramos que basta el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública acabaríamos en una inevitable prisión por deudas, sentido que el precepto no quiere dar, castigando los simples incumplimientos de deberes fiscales⁴⁹. Por otro lado, el término "defraudación" significa engaño, ya que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua define el fraude como "engaño, acción contraria a la verdad o a la rectitud", siendo irrelevante en este caso el hecho de que el legislador en otros supuestos no haya utilizado el verdadero sentido jurídico penal del término defraudación⁵⁰. Y por último, el hecho de que conlleve el elemento subjetivo del engaño no obliga a que se deba considerar como una estafa, ya que aunque el engaño tiene el mismo significado en los dos supuestos, en la estafa viene limitado "por la exigencia de que sea idóneo para inducir error"⁵¹, mientras que en "el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión".⁵²

3.2.- Engaño.-

Se exige pues un engaño, cuya idoneidad deberá ser apreciada tanto objetiva como subjetivamente. No es sólo un engaño establecido objetivamente

⁴⁹ APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 50.; en este sentido, asimismo, STS de 12/3/86 y 12/5/86.

⁵⁰ MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 222.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 50.

⁵¹ BAJO FERNÁNDEZ, M/ SUAREZ GONZALEZ, C., *"Manual de Derecho Penal (Parte Especial)"*, (Delitos Patrimoniales y económicos), en Bajo Fernández, M/ Pérez Manzano, M/ Suarez González, C., 2ª Edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993, pág. 609.

⁵² MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 223 nota 17.

como aquel adecuado para producir el resultado sino que es preciso que el sujeto sepa que a través de él puede conseguirlo y obtener su finalidad. Teniendo presente esto hay que requerir la presencia de los dos elementos: el objetivo y el subjetivo⁵³. El subjetivo que será analizado al estudiar el tipo subjetivo y el elemento objetivo que consiste en aquel comportamiento activo u omisivo que mediante engaño y a través de las modalidades tipificadas produce un perjuicio a la Hacienda Pública.

No basta cualquier engaño sino el idóneo que consista en eludir el pago de las sumas debidas a la Administración, bien por tributos, retenciones o ingresos a cuenta u, obtener cantidades indebidas. En la práctica, el comportamiento activo engañoso se realizará mediante el falseamiento u ocultamiento de los datos en la declaración con el fin de provocar error en la Administración. Objetivamente el engaño será aquel comportamiento (activo u omisivo), capaz de provocar el riesgo prohibido o desaprobado por la norma. En esta nota reside la diferenciación con el elemento subjetivo: no será típica la conducta realizada con la intención de defraudar si, objetivamente, no es idónea para crear o incrementar de forma relevante el riesgo no permitido. Así, no todo comportamiento que se traduzca en la no manifestación completa de los datos de la declaración, significará un engaño a los efectos de este precepto, ya que deberá valorarse, además, si éste era adecuado para producir el error en la Administración. Si el sujeto presenta la declaración de forma incompleta, pero sabiendo que la Hacienda tiene conocimiento de los datos omitidos por otros medios, bien por declaraciones anteriores, por retenciones, etc..., sin que ésta incurra en ningún error, entonces, no hay comportamiento típico porque que no hay engaño, sino en todo caso, un perjuicio puramente administrativo, de gestión, que implicará una infracción administrativa y su correspondiente sanción.

⁵³Lo cual no significa confundir el tipo objetivo con el tipo subjetivo, porque aunque en lenguaje coloquial todo engaño implica una intención en sentido jurídico no, pues pueden y deben separarse.

La delimitación de la conducta típica no deberá realizarse atendiendo únicamente a la interpretación de la norma, sino teniendo en cuenta igualmente el fin de protección de la norma, y el bien jurídico protegido, acudiendo en todo caso al ámbito de la imputación objetiva⁵⁴, estableciendo si la conducta crea un riesgo y , además el resultado concreta el mismo. Así, "sólo es objetivamente imputable un resultado causado por una acción humana (en el sentido de la teoría de la condición), cuando dicha acción ha creado un peligro jurídicamente desaprobado que se ha realizado en el resultado típico"⁵⁵ , esto es, no se puede imputar un resultado "si la acción del autor no ha creado un riesgo jurídicamente relevante de lesión de un bien jurídico"⁵⁶. Sólo una conducta que objetivamente lesione o tenga la probabilidad de lesionar el bien jurídico debe ser tenida en cuenta. "Sólo existe dicha necesidad de protección cuando el engaño es capaz de inducir a error en la víctima"⁵⁷.

⁵⁴La aplicación del criterio de la imputación objetiva en la delimitación de la responsabilidad penal fué propugnado por HONIG y es hoy aceptado por la mayoría de la doctrina. Vid., HONIG, R., "*Kausalität und objektive Zurechnung*", Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag, Beiträge zur Strafrechtswissenschaft, T. I., 1930, pág. 184.; JESCHEK, H.H., "*Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil*", Duncker & Humblot. Berlin, 1988, págs. 257-260; JAKOBS, G., "*Strafrecht. Allgemeiner Teil*", Berlin-New York, 1982, págs. 163 y sgs.; del mismo, "*Derecho Penal. Parte General*", Fundamentos y teoría de la imputación, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 267-307.; ROXIN, C., "*Reflexiones sobre la problemática de la imputación en el Derecho Penal*", en Problemas básicos del Derecho Penal, trad. Luzón Peña, Madrid, 1976, págs. 128 y sgs.; GIMBERNART ORDEIG, E., "*Qué es la imputación objetiva?*", en Estudios Penales y Criminológicos, X, Santiago de Compostela, 1986, págs. 167 y sgs; TORÍO LÓPEZ, A., "*Naturaleza y ámbito de la teoría de la imputación objetiva*", en ADPCP, 1986, págs. 33 y sgs.; VALLE MUÑIZ, J.M., "*El delito de estafa*", Ed. Bosch, Barcelona, 1989, pág. 163.

⁵⁵JESCHEK, H.H., "*Tratado de Derecho Penal*", Parte General, trad. por Mir Puig y Muñoz Conde, Barcelona, 1981, , pág. 389.

⁵⁶ROXIN, C., "*Reflexiones sobre la problemática...*", o.p. cit., pág. 131.

⁵⁷GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., "*Función y contenido del error en el tipo de estafa*", en ADPCP, 1985, pág. 339.

No creemos que exista ningún incremento del riesgo permitido en el supuesto mencionado de declaración incompleta o falta de declaración cuando ésta no conlleva un error para la Administración dado que el fin de la norma no es otro que evitar la lesión del bien jurídico y éste no se produce con la mera infracción de deberes tributarios. Es cierto que el sujeto tiene un deber de información pero ¿hasta donde llega ese deber de información? "La legislación tributaria no establece en ningún precepto la obligación de ser veraz en las manifestaciones y actos de todo tipo que ante ella se produzcan, por lo que, en definitiva, la falta a la verdad en aquellos no es autónomamente considerada como infracción de un deber, sino en relación a los resultados que se causen, y en función de su trascendencia a los efectos de determinación de los elementos del tributo necesarios para una correcta liquidación. Por ello puede que el sujeto cumpla con algunos de los deberes que ese artículo 35 impone, pero de manera falaz y engañosa, y esto último es lo determinante, y no si ha cumplido con el deber de presentar la declaración o no, o si ha suministrado los datos requeridos, o si lleva los libros registros obligatorios en regla o no los lleva..."⁵⁸. Es decir, no existe un deber de veracidad, sino de no "engañar".

Se exige un engaño que provoque un error en la Administración. El Código habla del que "defraudare" y no del que "incumpliera los deberes tributarios"⁵⁹. Además el propio postulado de "ultima ratio" y de fragmentariedad del derecho obligan a este entendimiento.

⁵⁸AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., pág. 183.

⁵⁹Ibidem.

Como dice Ayala "no se deben confundir las modalidades de comisión con el requisito de la defraudación como conducta en la que se hace necesario un <<engaño>>"⁶⁰, pues en la delimitación del comportamiento típico debemos determinar si el engaño posee o no la capacidad e idoneidad necesaria, es decir crea el riesgo, para que determine la falta de ingreso⁶¹ y produzca un perjuicio a la Hacienda Pública.

Concretamente tenemos que valorar la concreta necesidad de protección del bien jurídico, así como las posibilidades de autoprotección que la víctima tiene frente al engaño. Exigiendo, en todo caso, que la acción venga representada por el engaño típico, capaz e idóneo para producir el resultado lesivo⁶².

En este sentido, Martínez Pérez declara que "la función que debe cumplir y cumple el engaño en el tipo del injusto de esta figura delictiva es la de dejar al margen de lo punible el puro incumplimiento de deberes fiscales, es decir, la de no sancionar penalmente aquellas conductas en las que la falta de pago de los tributos no vaya acompañada de un especial desvalor de acción, materializado en el empleo de medios engañosos capaces de inducir objetivamente a error a la Administración Tributaria"⁶³ Asimismo Ayala manifiesta que "los deberes tributarios establecidos con carácter general y específico, se constituyen, como en las infracciones administrativas de tal carácter, como objeto de la acción, pero no como elementos

⁶⁰Ibidem., pág.188.

⁶¹Ibidem.

⁶²Ibidem, pág. 188.

⁶³MARTINEZ PEREZ, C., *"Delitos contra la Hacienda Pública..."*, o.p. cit., pág. 248.

integrantes del tipo, de tal guisa que tengamos que constatar la vulneración de uno de ellos para afirmar la existencia de conducta fraudulenta⁶⁴.

Algún autor como Morales Prats considera necesaria superar la teoría de la <<misse en scene>>, y acudir a las relaciones jurídico-tributarias con el objeto de valorar el nivel de riesgo permitido dentro de éste ámbito, así como las acciones que pueden ser peligrosas al tener capacidad para producir el resultado lesivo. Proponiendo además que se valore el fin de la norma como criterio de delimitación del riesgo a posteriori, en orden a delimitar a través de él los diferentes ámbitos sancionadores (el administrativo y el penal)⁶⁵.

En conclusión, estamos ante un delito que exige la causación de un daño o perjuicio patrimonial realizado mediante engaño, astucia u otro artificio que provoque error o pueda provocarlo a la Administración⁶⁶, en donde la idoneidad del engaño deberá determinarse de acuerdo a los criterios de la imputación objetiva teniendo en cuenta el fin de la norma y el bien jurídico protegido.

⁶⁴AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p cit., pág. 182.

⁶⁵MORALES PRATS, F., *"Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales"*, en Revista Técnico-Laboral, volumen VIII, núm.29-30, Barcelona, 1986, págs.6-7.; Cfr. AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág.189.

⁶⁶RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 260.; QUINTERO OLIVARES, G., *"El nuevo delito fiscal"*, Revista de derecho financiero y Hacienda Pública núm. 137, Barcelona, 1978, pág. 1318.

3.3.- Distinción elusión de defraudación:

Como ya hemos mencionado anteriormente la elusión se define por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua como "huir la dificultad, esquivar o salir de ella con algún artificio" o, como "hacer vana, o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio". Y en últimas ediciones como "burlar el pago de los impuestos o contribuciones". Es decir, es el medio con el que se realiza la defraudación impidiendo a la Hacienda Pública percibir los impuestos⁶⁷.

El término elusión nos obliga a determinar el concepto de evasión. Por evasión se entiende la falta de pago de un tributo⁶⁸, que puede realizarse de las dos formas siguientes:

- la evasión legal o elusión propiamente dicha⁶⁹ que consiste en comportamientos activos u omisivos no prohibidos por la ley tendentes a evitar o esquivar la satisfacción de un impuesto, bien mediante la no realización de un hecho imponible (ej. abstención del consumo de un bien gravado)⁷⁰ o bien, utilizando para ello una ley de cobertura (fraude a la ley)⁷¹.

⁶⁷MARTINEZ PEREZ, C. *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 228.

⁶⁸FASIANI, M., *"Principios de Ciencia de la Hacienda"*, versión española de Gabriel de Usera, Ed. Aguilar, Madrid, 1962, pág. 240.

⁶⁹El término elusión normalmente hace referencia al fraude a la ley, mientras que el de evasión hace alusión a la defraudación. Sin embargo, en el artículo 305 el empleo del término elusión equivale al significado de evasión acuñado por la doctrina. Véase en este sentido, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 89.

⁷⁰LANDROVE DIAZ, G., *"Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español"*, en ADPCP, tomo 24, Madrid, 1971, pág. 91.; donde menciona como ejemplo típico la situación legal en que se coloca el contribuyente de dejar de fumar para no pagar el impuesto que existe sobre el tabaco.; FASIANI, M.,

- la evasión ilegal que se origina mediante la ejecución de comportamientos prohibidos por la ley (ej. contrabando, fraude fiscal)⁷².

Una de las formas mencionadas de evasión legal es el fraude a la ley⁷³ que viene definido por la LGT en el artículo 24⁷⁴, con una nueva redacción establecida por la Ley 25/1995 de 20 de Julio de modificación parcial de la LGT⁷⁵.

"Principios de Ciencia de la Hacienda", o.p. cit., pág. 240.

⁷¹AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 118.

⁷²FASIANI, M., *"Principios..."*, ibidem.

⁷³Sobre este tema Cfr. NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 193-195.; PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones..."*, o.p. cit., págs. 89-90.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 262.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 254.; del mismo, *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 228-232.; PALAO TABOADA, C., *"El fraude a la ley en Derecho tributario"*, en RDFHP núm. 63, 1966, págs. 677 y sgs.; FERNANDEZ CUEVAS, A., *"El delito fiscal en el Código Penal vigente con referencia a los derechos francés, alemán e italiano"*, en Crónica Tributaria núm. 46, 1983, pág. 89.; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones sobre el delito fiscal"*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, 1984, págs. 94-95.; DEL POZO LÓPEZ, J./ ARNAU ZOROA, F., *"Anotaciones sobre el delito fiscal"*, en Medidas Urgentes de reforma fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 387.; MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M., *"Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español"*, Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1985, pág. 154.

⁷⁴Artículo 24 L.G.T.: "1. Para evitar el fraude a la ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones."

⁷⁵Esta ley matiza el concepto de fraude de ley que pasa del apartado 2 al 1 del artículo nuevo y, se regulan por primera vez las consecuencias del fraude.; Vid. PALAO TABOADA, C., *"Notas a la Ley*

Se entiende por fraude a la ley la realización de "uno o más actos productores de un resultado contrario a la ley que aparecen amparados también en otra disposición dada con finalidad diferente"⁷⁶. Concretamente en el ámbito tributario, el fraude a la ley se caracteriza por la ejecución de hechos, actos o negocios jurídicos con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, que producen un resultado equivalente al resultado del hecho imponible⁷⁷. Lo que importa no es pues la intención fraudulenta o elusiva sino la artificiosidad de la forma jurídica que ha sido utilizada⁷⁸. La forma utilizada por el infractor es un negocio jurídico empleado de forma contraria a su finalidad natural⁷⁹. El infractor de la ley tributaria "pretende que la calificación por él arbitrariamente elegida sirva de base para la aplicación de la ley fiscal"⁸⁰. Siendo, por tanto, consecuencias propias de éste: la aplicación de la norma tributaria eludida, la liquidación de intereses de demora y la no imposición de sanciones.

El fundamento de la no punibilidad del fraude a la ley radica en que no se ha realizado el hecho imponible, siendo aplicada la norma eludida por medio de la analogía, de tal modo que si se pretendiera sancionar el fraude a la ley se debería aplicar de forma analógica igualmente la norma punitiva, lo que en esencia es

25/1995 de 20 de Julio de modificación...", o.p. cit., pág. 6.

⁷⁶DE CASTRO Y BRAVO, F., *"Compendio de Derecho Civil"*, Madrid, 1970, pág. 124.; Cfr. MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 229.

⁷⁷PALAO TABOADA, C., *"Notas a la Ley 25/1995..."*, o.p. cit., pág. 6.

⁷⁸*Ibidem*, pág. 7.

⁷⁹*Ibidem*.

⁸⁰PALAO pone como ejemplo el hecho de calificar como compraventa un negocio que encierra una causa lucrativa.; *Ibidem*.

imposible, pues contrariaría el artículo 25 de la Constitución⁸¹. Además, "en los supuestos de <<fraude de Ley>> el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda Pública no es consecuencia del engaño montado por el contribuyente, sino de una deficiencia de técnica legislativa"⁸², "bien aprovechando fisuras o lagunas de la propia norma fiscal o bien utilizando otra norma jurídica (Ley de cobertura)"⁸³, por lo que, "ni la Hacienda incurre en error alguno, ni el contribuyente realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto, pudiendo incluso, obrar con total transparencia invocando la norma de cobertura"⁸⁴.

De lo expuesto, se deduce que el fraude a la ley no constituye defraudación tributaria⁸⁵ a los efectos del artículo 305, ya que en él lo que se elude es el nacimiento de la obligación tributaria, no como en la defraudación que lo que se evade es el pago de la obligación tributaria ya nacida, pudiendo ser únicamente sancionados los actos ilícitos que pudieran haber acompañado a esa elusión o fraude a la ley, así falsedades, declaraciones inexactas etc..⁸⁶.

⁸¹PALAO TABOADA, C., "Notas a la Ley 25/1995 de 20 de Julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en Estudios Financieros núm. 155, 1996, pág. 12.; POHL, R., "Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung", Ed. Peter Lang, Frankfurt a.M., 1990, citado ya por este autor.

⁸²BAJO FERNÁNDEZ, M., "Manual de Derecho Penal. Parte Especial" (Delitos patrimoniales y económicos", en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./ Suárez González, C., Ed. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 1993, pág. 610.

⁸³RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 262.

⁸⁴BAJO FERNÁNDEZ, M. "Manual de Derecho Penal. Parte especial..", en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./ Suárez González, C., o.p. cit., pág. 610.

⁸⁵Así lo entiende la mayoría de la doctrina. Véase, RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 262.; MARTINEZ PEREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 254.; AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., págs. 120-121.; BAJO FERNÁNDEZ, M., "Manual...", en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suarez González, C., o.p. cit., pág. 434.; PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia...", o.p. cit., pág. 90.

⁸⁶PALAO TABOADA, C., "Notas a la Ley 25/1985...", o.p. cit., pág. 13.

En definitiva, el "término elusión" expresado por el artículo 305 hace referencia a la evasión, esto es, a elusión del pago del hecho imponible ya nacido, no quedando incluidos dentro de éste supuesto ni el fraude a la ley ni tampoco el sujeto que después de haber reconocido y liquidado correctamente su deuda tributaria deja de efectuar el pago por cualquier causa⁸⁷.

Es por ello, que entendemos que aún cuando el legislador ha resuelto en parte el problema del fraude a la ley al exigir en el nuevo tipo la realización dolosa del mismo, hubiera sido quizás más conveniente haber suprimido la utilización de la voz defraudación⁸⁸ al ser innecesaria por incluirse dentro del precepto el término elusión⁸⁹, que según el Diccionario de la Lengua de la Real Academia equivale al de defraudación, al ser entendido como "burlar el pago de los impuesto o contribuciones"⁹⁰. Por tanto, el comportamiento deberá consistir en burlar el pago de la obligación jurídica existente, excluyéndose los supuestos de fraude a la ley, por cuanto todavía no han nacido las obligaciones.

⁸⁷ En este sentido, MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 250.

⁸⁸ Anteriormente a la nueva regulación algunos autores solicitaron la supresión del término defraudación por resultar motivo de conflicto y duda. Así, cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, Ed. Praxis, Barcelona, 1994, pág. 51.; GRACIA MARTIN, L., *"La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma"*, Civitas, Revista de Derecho Financiero núm. 58, 1988, pág. 273.; MARTINEZ PÉREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 249.

⁸⁹ En este sentido, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del CP"*, o.p. cit., pág. 117.

⁹⁰ Diccionario de la Lengua de la Real Academia. Decimonovena Edición.

4.-COMPORTAMIENTO OMISIVO.-

El artículo 305 del Código Penal establece expresamente que la conducta puede ser activa u omisiva.; es uno de los contados casos en que la ley contempla la forma omisiva. Con ello podría pensarse que los problemas de legalidad planteados por esta modalidad⁹¹, quedan resueltos.

Desde la inclusión del anterior artículo 319 relativo a la defraudación tributaria, la doctrina se viene planteando el problema de si la omisión propia, el no cumplimiento del deber de presentación de la declaración tributaria puede ocasionar el fraude fiscal. Con el artículo 319 *la posibilidad de su apreciación bajo esta forma comisiva era muy difícil al requerir el precepto la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad o la obstrucción de la actuación inspectora.* Posteriormente, con el artículo 349 la situación cambio, al eliminarse esos requisitos, dejando abierto el campo para la apreciación de su ejecución por omisión. En torno a esta cuestión se adoptaron diversas posturas por la doctrina y la jurisprudencia:

a) Los autores que entendían que no cabía defraudación a través de la simple omisión⁹², requiriendo en todo caso la realización comisiva

⁹¹Problemas que han querido solventarse para la generalidad con el artículo 11 del Código Penal de 1995.

⁹²QUINTERO OLIVARES, G., "El nuevo delito fiscal", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 137, Barcelona, 1978, págs. 1318.; CORDOBA RODA, J.,

basándose en la propia redacción del artículo, en donde no se recogía ni se mencionaba nada respecto de la omisión, argumentando que si el legislador hubiera querido sancionar las omisiones así lo habría establecido como hizo en otros preceptos del Código Penal⁹³.

b) La doctrina que se apoyaba en la idea, más acorde ahora con la nueva redacción del artículo, de que no bastaba para calificar el delito de defraudación con la simple omisión de declaración, si el contribuyente cumplía con las demás obligaciones tributarias a que estaba sujeto; sino que era necesario además la utilización de una actitud engañosa, fraudulenta o falaz que tuviera como objeto la defraudación del impuesto⁹⁴. De forma que la comisión omisiva podía tener cabida en este delito cuando el incumplimiento de los deberes formales coincidiera con el engaño, concibiéndose la omisión como una auténtica "*mise en scene*" dirigida a engañar a los órganos de la Administración Tributaria⁹⁵. Esta

"Comentarios al Código Penal", tomo III, Barcelona, 1978, págs. 1011 y sgs.

⁹³Vid., auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de Julio de 1988 y Sentencia de las Palmas de 14 de Diciembre de 1989.; En contra, STS de 9 de Mayo de 1993; de 29 de junio de 1985; de 3 de Diciembre de 1991; de 9 de marzo de 1993 y de 31 de mayo de 1993.

⁹⁴Vid. en este sentido, Sentencia de la Audiencia de Ciudad Real de 26 de noviembre de 1982; Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca de 23 de junio de 1982; de 9 de Octubre de 1982, de 17 de Febrero de 1984.; STS de 12 de marzo de 1986 y de 12 de mayo de 1986.; Sentencia de la Audiencia Provincial de Bilbao de 18 de abril de 1987; Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988; Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de Junio de 1988; Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989. Cfr. MESTRE DELGADO que recoge parte del contenido de las mismas, en MESTRE DELGADO, E., "*La defraudación tributaria por omisión*", Secretaria General Técnica, Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs.65-68.

⁹⁵RODRIGUEZ MOURULLO, G., "*Presente y futuro del delito fiscal* ", Madrid, 1974, pág. 66; del mismo, "*El nuevo delito fiscal*" en Revista Española de Derecho Fiscal números 15-16, 1977, págs. 709 y sgs.; "*El nuevo delito fiscal*", en Comentarios a la legislación penal, o.p. cit., pág. 260.

postura ha sido apoyada por la mayoría de la doctrina, separándose únicamente en los requisitos exigidos para la apreciación de la omisión como equivalente a engaño idóneo⁹⁶ : así, un sector doctrinal considera que se concibe como un engaño en los casos en que el silencio pueda ser valorado como un acto concluyente⁹⁷, otros acuden a la teoría de la

⁹⁶BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial"*, o.p. cit., pág.558 y sgs.; del mismo, *"La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública"*, en la Ley, año IX, núm. 1976, 25-V-1988, págs. 1 y sgs.; MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 749.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 219 y sgs.; del mismo, *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 248 y sgs.; *"el delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y de la jurisprudencia"*, p.p. cit., pág. 117.; BOIX REIG, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., págs. 87-89.; JORDANA DE POZAS Y LESMES SERRANO, *"El Ministerio Fiscal ante los delitos..."*, o.p. cit., págs. 115-177.; FERRE OLIVÉ, J.C., *"La omisión de declaración..."*, o.p. cit., pág. 142.; del mismo, *"I reati contro la finanza pubblica in Spagna: bilancio di quattro anni di riforma legislativa"*, en Rivista trimestrale di Diritto Penale de l'economía núm. 2, abril-junio 1989, págs. 318-319.; RUIZ VADILLO, *"Las infracciones y delitos tributarios..."*, o.p. cit., pág. 78.

⁹⁷El primero en afirmar la aplicación del acto concluyente al delito de defraudación tributaria fué PEDRAZZI al declarar que "si el Derecho impone la obligación al sujeto que se encuentra en una determinada situación de informar a otras personas, también el silencio, convirtiéndose en reticencia, asume valor concluyente, de modo que se podría interpretar por el destinatario como afirmación de que el sujeto obligado a informar no tenía nada que comunicar. Esta conclusión aplicada a las declaraciones tributarias, implicaba la aceptación de la omisión más trascendental, la de la falta de presentación de la declaración como constitutiva de un engaño al facultar a la Administración para interpretar que se trata de la afirmación de que el sujeto no tenía obligación de presentarla por no encontrarse en las circunstancias que lo exijan". Vid., PEDRAZZI, *"Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio"*, Milán, 1955, págs. 195 y sgs.; del mismo, *"El nuevo delito fiscal"*, pág. 264.; MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 59. Esta afirmación ha sido apoyada posteriormente por otros autores como Martínez Perez al declarar que "en determinadas ocasiones ni siquiera será necesario recurrir a la dogmática de la omisión, puesto que pudiera defenderse ya la hipótesis de que se trata de un acto concluyente: no se engañaría por omisión, sino por medio de un acto positivo"; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 263-264.; e igualmente, Martínez Izquierdo al decir que "en los supuestos en que el contribuyente está obligado a presentar declaración tributaria cuando ha realizado determinados supuestos de hechos (hechos imposables), la simple ausencia de declaración tributaria es un artificio omisivo del contribuyente que es susceptible de inducir a error a la Administración, pues la Administración tributaria, como consecuencia de la omisión del contribuyente, debe concluir que el mismo no ha realizado el hecho imponible. La omisión del contribuyente es un medio idóneo para inducir a error a la Hacienda Pública, con independencia de

imputación objetiva atendiendo a cada caso concreto como criterio de determinación.⁹⁸

c) Y, por último, la doctrina⁹⁹ que sostenía que bastaba la simple omisión, la no presentación de declaración tributaria sin requerir elemento alguno que la acompañase como forma de comisión, al estar ante "delitos consistentes en la infracción de un deber", establecido por los artículos 31-1 C.E. y 35 de la LGT, sancionándose la desobediencia a ese deber¹⁰⁰, o siendo suficiente en todo caso, de acuerdo con una

que la propia Administración tributaria sea o no engañada". MARTINEZ IZQUIERDO, I., *"Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos"*, en Gaceta Fiscal núm. 48, 1987, pág. 111; del mismo, *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 23.

⁹⁸ "La solución se buscaba en el terreno de la causalidad adecuada para indagar si existía el nexo entre el error y el engaño. Sin embargo, tal teoría debe ser abandonada en la medida en que comporta la concepción del error como <<estado psicologico>> y no como <<posibilidad de la acción>>, y debe acudir a la indagación de la imputación objetiva del resultado sobre la base de lo expuesto anteriormente, dejando, pues, de considerar a áquel como elemento autónomo del tipo. Lo que hay que imputar es el resultado y no el error" AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 191 y sgs y 206.; MORALES PRATS, F., *"Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales"*, en Revista Técnica Laboral, volumen VIII, números 29-30, 1986, págs. 6-7.; Vid., MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 62.

⁹⁹ Así dentro de la Jurisprudencia, se mantuvo este criterio objetivo por las sentencias de la Audiencia Provincial de la Coruña de 2 de mayo de 1983 y 5 de Octubre de 1984; Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 y 2 de marzo de 1988; sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1988 y 26 de septiembre de 1988; sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 16 de septiembre de 1988.; sentencia del Juzgado de Instrucción nº 6 de Barcelona de 27 de febrero de 1989; sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de febrero de 1989. Cfr. Mestre que recoge de forma amplia parte del contenido de las sentencias. MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., págs. 69-72.

¹⁰⁰ GIMBERNART ORDEIG, E., *"Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad"*, o.p. cit., pág. 352.

Cfr. igualmente en este sentido, BUSTOS RAMIREZ, J., *"Bien jurídico y tipificación de la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública"* o.p. cit., pág. 37.; así como GRACIA MARTIN, al incluir dentro de la defraudación a "aquellos comportamientos que supongan la vulneración de deberes tributarios cuya finalidad especial sea la de asegurar una

interpretación objetiva, con la producción de un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública ¹⁰¹, ya que el término defraudación se concebía para estos autores, en un sentido amplio, abarcando todo procedimiento que ocasionara a otro un perjuicio patrimonial, sin necesidad de venir acompañado del engaño ¹⁰².

Hoy, el artículo 305 del Código Penal resuelve el problema al recoger como modalidades de comisión tanto la forma activa como la omisiva. Así dice el precepto "El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública...", por lo que ya no cabe argumentar su atipicidad. Ahora bien, sí que cabe cuestionarse si el delito queda configurado con la simple omisión de la declaración-liquidación tributaria o, necesita ir acompañada esa no presentación de declaración de un engaño que induzca a error a la Administración.

Por declaración entiende la LGT, en el artículo 102 "todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante

correcta determinación de la deuda tributaria, es decir asegurar al acreedor la existencia subjetiva de la objetiva pretensión tributaria, con el fin de que áquel pueda proceder a su realización": GRACIA MARTIN, L., *"La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma"*, en Revista Española de Derecho Financiero núm. 58, Civitas, abril-junio 1988, págs. 280, 281 y 287.; Y, en sentido parecido, Lamarca admite la existencia de defraudación por omisión en base a que "basta con el conocimiento de la obligación fiscal, acompañado naturalmente de la conducta omisiva que se traduce en la no percepción de ingresos por parte del Erario"; LAMARCA PÉREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, volumen XXXV, núm. 78, julio-agosto 1985, págs. 776-777.

¹⁰¹ MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 56

¹⁰² RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *"Derecho Penal Español. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 967.; FERNÁNDEZ CUEVAS, A., *"El delito fiscal en la Ley 50/1977"*, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 302.; BACIGALUPO ZAPATER, E., *"El delito fiscal en España"*, o.p. cit., págs. 84 y sgs.

la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal..."

De acuerdo con lo que hemos defendido hasta ahora, es lógico que afirmemos que no basta con el mero incumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración-liquidación tributaria, sino que este supuesto debe venir acompañado de una actitud objetivamente fraudulenta, de una verdadera voluntad de equivocar o engañar a la Hacienda Pública, capaz de ocasionar un perjuicio patrimonial a ésta, ya que no podemos olvidar que existe un procedimiento administrativo sancionador para los casos de incumplimientos formales de presentación de declaraciones tributarias así como para los de no colaboración con la actividad investigadora de la Administración¹⁰³, admitiéndose la presentación de declaraciones extemporáneas y complementarias dentro del periodo voluntario, conllevando únicamente una sanción administrativa¹⁰⁴, y eso viene a explicar y justificar la función y misión del sistema sancionador tributario¹⁰⁵.

La omisión de la obligación de declarar no es típica; ella sola no puede producir perjuicio, éste se da cuando la Hacienda no percibe lo

¹⁰³MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pág. 52.

¹⁰⁴ROSSY, J.M., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 57.

¹⁰⁵MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 74.

debido. Además, es preciso que se haga a través del medio típico, es decir el engaño.

La conducta consistirá en realizar cualquier acción u omisión objetivamente idónea para ocasionar el error, ocultación, alteración de datos o, simplemente omitir la declaración, cuando con ello objetivamente se pueda producir el perjuicio.

Habría que distinguir entre obligación de declarar y deuda tributaria. Se trataría de eludir la deuda. La mera omisión de declaración, si existe obligación de pago, puede ser un engaño típico. La intención con la que se realiza pertenecería al tipo subjetivo, e, indudablemente, caso de no existir la conducta sería atípica.

"La mera causación de un perjuicio económico a la Hacienda pública no puede ser tomada, en consecuencia, como criterio suficiente para fundamentar la existencia de delito, ya que en prácticamente todas las infracciones administrativas tributarias existe ese perjuicio, del que la Administración se resarce a través del ejercicio de sus potestades de autoejecución, mediante el procedimiento de apremio y la aplicación de los correspondientes recargos de prórroga e intereses de demora"¹⁰⁶. Por ello, como ya hemos aclarado en el capítulo anterior, el Derecho Penal entra a sancionar los ataques más graves al bien jurídico, y en este caso, esa gravedad se concreta no sólo por la cuantía, el perjuicio patrimonial ocasionado a la Hacienda Pública, dado que las infracciones administrativas también lo producen, sino atendiendo de manera especial

¹⁰⁶ MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 78.

al elemento intencional de engañar¹⁰⁷, ya que si llegáramos a reconocer que los simples incumplimientos de deberes formales se deben sancionar penalmente valorando únicamente la cuantía, el no pago de las cantidades tributarias, acabaríamos aceptando la figura de la antigua prisión por deudas y vulneraríamos el principio de intervención mínima.

Por otro lado, el término "omisión" utilizado por el precepto nos obliga a dilucidar si estamos ante una omisión propia o ante una comisión por omisión. "El delito de omisión propiamente dicha, viola un mandamiento de la ley que ordena un cierto comportamiento activo, pero el autor de este delito persiste en su pasividad, no llena la exigencia del legislador y, de este modo, se hace culpable de una desobediencia"¹⁰⁸.

"El delito de omisión impropia conlleva la apreciación de que la omisión es equivalente a la actividad criminal del autor en un delito de comisión; esto es la omisión es equivalente a la comisión si, a virtud del orden social, al omiso se le ha impuesto la obligación de garante para evitar la lesión al bien jurídico, estando pues encargado de un deber especializado¹⁰⁹, que le viene impuesto por la ley, por contrato, o por una actuación anterior del sujeto"¹¹⁰. "La diferencia entre unos y otros radica

¹⁰⁷Ibidem, pág. 80.

¹⁰⁸MAURACH, R., *"Los delitos de omisión en el Derecho Penal Alemán"*, Derecho Penal Contemporáneo, Seminario de Derecho Penal, núm. 23, noviembre-diciembre, Universidad Autónoma de México, 1967, pág.15.; Lógicamente en nuestro Código se recogen diversos supuestos de omisión propia, así por ejemplo, el deber de socorro (arts. 195); de auxilio (art. 618), deber de impedir delitos o ponerlos en conocimiento de la autoridad (art. 450), etc..

¹⁰⁹Ibidem, pág. 20.

¹¹⁰Hoy, se vincula el deber que tiene el sujeto de acuerdo con criterios materiales, atendiendo ya no a la clasificación establecida de por ley, contrato o actuación

en las características del deber de realizar la acción que se omitió y en la estructura del tipo de delito, pero no en la forma de conducta, que es, en ambos casos, omisiva"¹¹¹. Para determinar que a una omisión se le puede imputar el resultado se debe acudir a la teoría de la imputación objetiva, como explicaremos más adelante.

En un primer momento se acudió al igual que para la comisión a la causalidad, pero planteándose de forma inversa, esto es, no por eliminación sino por adición bajo la pregunta de ¿Si podría haberse evitado el resultado si el autor hubiera obrado?, así la omisión tendría valor causal cuando puesta mentalmente la acción omitida, mediante un juicio hipotético, el resultado no se hubiera producido.¹¹², requiriendo además para su valoración como típica que proviniera de un sujeto que estuviera en posición de garante respecto a la no producción del resultado¹¹³.

precedente del sujeto, sino de acuerdo con los deberes impuestos para la protección de determinados bienes jurídicos (situaciones de garantía provenientes de relaciones jurídicas fundadas en principios jurídicos o en estrechos vínculos naturales; situaciones de garantía procedentes de ciertas comunidades de riesgo o de vida; situaciones de garantía derivadas de la libre asunción de deberes de protección o auxilio), o para la tutela de determinadas fuentes de peligro (situaciones de garantía nacidas de un peligroso actuar precedente; situaciones de garantía dimanadas de las fuentes de peligro que existen en el seno de la propia esfera social de señorío de uno mismo; situaciones de garantía surgidas de deberes de vigilancia del comportamiento de terceras personas).; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 312 ; KAUFFMANN, Armin, *"Die Dogmatik der Unterlassungdelikte"*, 1959, págs. 283 y sgs.; MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, 4 edición, Barcelona, 1996, pág.305.; BACIGALUPO, E., *"Delitos impropios de omisión"*, Buenos Aires, 2 edición, 1983, págs. 143 y sgs.

¹¹¹RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 223.

¹¹²Ibidem, pág. 307.

¹¹³Ibidem, pág. 309.

Al hablar de comisión por omisión debemos apreciar si se cumplen los presupuestos que la dogmática requiere, esto es, si se ha creado o aumentado, en un momento anterior, un peligro atribuible por su no hacer al sujeto y si tal peligro produce en el momento del hecho una situación de dependencia personal del bien jurídico respecto del causante¹¹⁴. Ambos elementos concurren en la posición de garante¹¹⁵.

En un delito omisivo, existe una situación de riesgo. El garante viene obligado jurídicamente a evitar el resultado, mediante la acción salvadora, es decir, interrumpir el curso o proceso causal que, dejado, ocasionaría la lesión. Ahora bien, "la posición de garante no es suficiente para la comisión por omisión, sino que ésta requiere que la omisión cree o aumente el riesgo para el bien jurídico"¹¹⁶.

"En el ámbito de la omisión es evidente que no todos responden de cualquier consecuencia lesiva que estén en condiciones de evitar, sino que el obligado sólo lo está quién es titular de una posición de garante"¹¹⁷. Ahora bien, "Quien se mantiene dentro de los límites de su rol, no responde de un curso lesivo aún en el caso en que bien pudiese

¹¹⁴MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág.306.

¹¹⁵Ibídem, pág. 307.

¹¹⁶En este sentido, lo entiende MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 307.; LUZÓN PEÑA, *"La participación por omisión en la Jurisprudencia reciente del T.S."*, Poder Judicial, 1986, págs. 82 y sgs.

¹¹⁷JAKOBS, G., *"La imputación objetiva en Derecho Penal"*, Ed. Civitas, Madrid, 1996, pág. 101.; GIMBERNAT ORDEIG, E., *"¿que es la imputación objetiva?"*, Estudios de Derecho Penal, Tecnos, 1990, págs. 209-217.

perfectamente evitarlo".¹¹⁸ Así, el hecho de que concurra un comportamiento evitable no basta para atribuir al sujeto la responsabilidad, ni tampoco es suficiente en el ámbito de la omisión la capacidad de evitación del resultado para poder definir como garante a quien tiene esa capacidad¹¹⁹.

No todo el que omite evitar la producción del resultado lesivo se haya en la situación de garante y debe ser sancionado como sí lo hubiera causado por conducta positiva, sino que sólo se encuentran en esa situación, determinadas personas que se hallan respecto del bien jurídico lesionado en específica posición de garante¹²⁰.

La obligación es contribuir, que la Hacienda perciba los ingresos debidos. La forma de hacerlo, en el sistema español, es la declaración de datos; en tanto no se produce, la situación de riesgo existe.; Hacienda no ingresa porque no conoce. La obligación del garante es, en primer término, facilitar la información, en segundo pagar, es decir, realizar la acción que evitaría la producción del resultado. La acción elusiva crea un riesgo, el perjuicio debe ser el resultado del riesgo creado por la acción.

Como señala Bacigalupo, "una cosa es que exista el deber y otra muy distinta que su infracción omisiva realice un tipo de comisión"¹²¹. La

¹¹⁸ *Ibidem*, pág.102.

¹¹⁹ *Ibidem*, pág. 155.

¹²⁰ MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág.313.

¹²¹ BACIGALUPO, E., *"Conducta precedente y posición de garante"*, ADPCP, 1970, pág. 41.

posición de garante exige, que tenga lugar una creación o aumento del peligro atribuible a éste¹²².

Además, no toda omisión que es seguida de un resultado lesivo constituye una comisión por omisión, sino que es necesaria, en todo caso, la concurrencia de la posición de garante y la capacidad del autor para evitar el resultado¹²³.

Todo ello, deberá constatarse "ex ante", atendiendo a si la conducta del sujeto creó o aumentó el peligro y si éste se encontraba en situación de dependencia respecto del bien jurídico (posición de garante).

En el supuesto que nos ocupa, estamos ante un delito de comisión por omisión. El sujeto tiene un deber específico de contribuir a los gastos públicos y evitar la lesión del bien jurídico, impuesto por los artículos 31 de la CE y, 35 de la LGT, así como por los preceptos de la ley y reglamentos reguladores de los impuestos, estando obligado a presentar la declaración tributaria evitando el posible error para la Hacienda Pública y su perjuicio patrimonial. De tal manera, que el sujeto que conocedor de la realización del hecho imponible y "sabedor de su obligación, omite la presentación de declaración, con intención de defraudar a la Hacienda Pública, incurre en una conducta típica no tanto por haber llevado a cabo un "acto concluyente", cuanto por haber infringido su posición de garante"¹²⁴ Ya que, la teoría de los actos

¹²²MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*", o.p. cit., pág. 313.

¹²³Ibidem, pág.317.

¹²⁴JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p.

concluyentes deja sin resolver los supuestos en los que el sujeto pasivo del impuesto queda obligado a presentar autoliquidación aún cuando no se haya realizado el hecho imponible como es el supuesto de la obligada declaración en el Impuesto de Sociedades. En estos casos, la Ley del Impuesto sobre Sociedades requiere la presentación de la declaración de forma obligatoria aún cuando los resultados de la Sociedad no sean positivos.¹²⁵

Por ello, entendemos que dado que el nuevo Código Penal recoge en el artículo 11¹²⁶ la comisión por omisión, imponiéndose como cláusula general para los delitos o faltas que consistan en la producción de un resultado mediante una omisión, infringiendo un especial deber jurídico, nos parece innecesario y repetitivo la utilización del término omisión en el artículo 305. Si bien, entendemos que quizás el legislador utilizó esta reiteración con el fin de acabar con las referidas discusiones adoptadas

cit.,pág. 53.

¹²⁵Ibidem, pág. 52.; y en este mismo sentido, lo afirmó la resolución de la Audiencia Provincial de las Palmas de 14 de diciembre de 1989 al decir que "la tesis de considerar la no presentación de una declaración tributaria como acto concluyente de defraudación no resuelve algunos impuestos. Así, en el Impuesto de Sociedades, la presentación de la declaración es obligatoria con independencia del resultado de pérdidas o ganancias de la sociedad obligada. En estos casos, la actuación omisiva del sujeto pasivo no tiene que hacer concluir a Hacienda que no ha obtenido ingresos, porque puede presentar un ejercicio negativo"

¹²⁶Artículo 11 Código Penal: "Los delitos o faltas que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la Ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción: a) cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar

.b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente"

por la doctrina respecto de la admisión de la comisión por omisión en este delito.

En definitiva, concluimos que cabe la forma omisiva en este delito, no hay duda, dado que así lo recoge el propio precepto, y entendemos que la defraudación se deberá calificar como de comisión por omisión cuando el sujeto pasivo conocedor del nacimiento del hecho imponible y sabedor de su obligación de presentar la declaración, deja de hacerla, no ignorando que para el caso concreto, es la única vía de conocimiento que tiene la Administración. Pero, si la Administración tiene por otras vías (declaraciones anteriores, funcionario que percibe los ingresos de la Administración, comunicación por parte del sujeto pasivo de su situación a la Administración...), conocimiento del nacimiento del hecho imponible, entonces entendemos, de acuerdo con Mestres que "esa omisión no será idónea para lesionar el bien jurídico", dado que no impide que efectivamente pueda cumplirse el deber de contribuir equitativamente al sostenimiento de los gastos públicos, ya que la propia Administración puede iniciar posteriormente las actuaciones precisas para el cumplimiento forzoso de ese deber, siendo en todo caso lesionado exclusivamente el interés que tiene la Administración Pública a que los propios contribuyentes asuman la gestión de sus tributos, existiendo ya frente a ello, la sanción administrativa¹²⁷. Ahora bien, en el caso o supuesto en que el sujeto requerido para que realice la declaración tributaria en la fase de gestión se negare a la realización o a la colaboración con la Administración en la realización de ésta, entonces sí creemos que debería ser imputado al sujeto la comisión del delito, ya que

¹²⁷MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., págs.83-84.

ello demuestra la verdadera intención del sujeto de producir el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y de no contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La vía que nos parece más aceptable para determinar si el comportamiento omisivo es o no el desencadenante de la defraudación, del resultado típico, es la propugnada ya por parte de la doctrina¹²⁸, de la imputación objetiva del resultado¹²⁹, teniendo en cuenta los criterios relativos a ésta, del fin de protección de la norma, de la idoneidad de la conducta desplegada, de la relación del incremento del riesgo permitido y de las posibilidades de autoprotección de la víctima frente al engaño.

De esta forma, apreciamos que en el supuesto de la omisión de declaración tributaria, el fin de protección de la norma, que sería la función que cumple el tributo corre el riesgo de ser dañada cuando los órganos de la Administración desconocen por otros medios el nacimiento del hecho imponible, y en estos casos estamos de acuerdo en poder imputar al sujeto el perjuicio ocasionado, siempre que éste busque de manera objetivamente adecuada la lesión al bien jurídico, esto es,

¹²⁸ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs.194-209.; MESTRE DELGADO, E., *"La defraudación tributaria por omisión"*, o.p. cit., pág. 62; MORALES PRATS, F., *"Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales"*, en Revista Técnico-Laboral, volumen VIII, núms. 29-30, 1986, págs. 6-7.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, Ed. Tecnos, 1995, pág. 49-53.

¹²⁹ Sobre esta teoría,Vid., MARTINEZ ESCAMILLA, M., *"La imputación objetiva del resultado"*, Ed. Edersa, 1992. que recoge una extensa bibliografía sobre el tema.; JAKOBS, G., *"La imputación objetiva en Derecho Penal"*, en cuadernos Civitas, Madrid, 1996.; FRISCH, W., *"Tipo penal e imputación objetiva"*; Madrid, 1995; TORÍO LÓPEZ, *"Naturaleza y ámbito de la teoría de la imputación objetiva"*, en ADPCP, 1986; LARRAURI PIJOAN, *"Notas preelminares para una discusión sobre la imputación objetiva"*, en ADPCP, 1988; REYES ALVARADO, *"Imputación Objetiva"*, Bogotá, 1994.

siempre que tenga conocimiento que, por su omisión la Hacienda Pública va a creer que su situación tributaria no es relevante tributariamente, al carecer de los suficientes datos, y va a dejar de requerir la gestión y pago de sus correspondientes tributos y siempre que con motivo de ello, el perjuicio patrimonial supere la cantidad de 15.000.000 de pesetas de la cuota defraudada. Ahora bien, si la Administración conoce la situación tributaria de un sujeto, bien porque éste lo ha comunicado por otros medios distintos a la declaración (a través del Banco, a través de terceros...), sin que pueda dar lugar a engaño o error para la Administración, al tener ésta suficientes datos para determinar por sí misma el hecho imponible; no cabe la imputación del resultado porque no existe riesgo pues el perjuicio en estos casos para la Hacienda Pública es de gestión, de retraso o de mayor trabajo, pero no de no obtención de los recursos necesarios para cumplir sus objetivos y dado que no se lesiona el bien jurídico, sólo cabe aplicar para estos supuestos las sanciones administrativas ya previstas.¹³⁰ Sólo si se demuestra que el perjuicio no era imputable a la dejación de las funciones de la propia

¹³⁰MESTRE DELGADO, E., "La defraudación tributaria por omisión", o.p. cit., pág. 83.; asimismo, AYALA GÓMEZ plantea con acierto la idea de que la tipificación de la omisión debe tener carácter restringido referida primordialmente a la protección de bienes jurídicos individuales con el fin de respetar el principio de intervención mínima, recogiendo palabras de Huerta Tocildo, "Ahora bien: esta notoria tendencia no debe nunca olvidar que el principio de *ultima ratio* del Derecho Penal tiene, en materia de omisión, un alcance más restrictivo. Porque si bien es deber inmediatamente exigible del ciudadano el abstenerse de realizar conductas que pongan en peligro o lesionen un bien jurídico, no es tarea directamente suya, sino de los órganos del Estado, la de llevar a cabo acciones positivas de protección de los bienes jurídicos ajenos. Si el Estado social y democrático de Derecho decide no obstante delegar en él esa función- en virtud precisamente de su carácter social- habrá de hacerlo con sumo tiento, esto es: sin agobiarlo de deberes de vigilancia o de protección que lo convertirían en una especie de ciudadano-gendarme...", y por ello, si se hace como es el caso, deberá tenerse en cuenta que lo que se castiga no es el no ingreso sino la defraudación, el perjuicio económico que se produce por un comportamiento activo u omisivo defraudatorio, por un engaño, de forma mendaz o artificiosa, pero no por el incumplimiento de deberes formales que en muchos casos deben ser gestionados por la propia Administración.

Administración¹³¹, se debe entrar a valorar el riesgo que la propia no actuación ha podido generar, así como la intensidad y las posibilidades de vencibilidad del engaño¹³², y la cuantía de la defraudación, se imputará el perjuicio patrimonial a la actuación omisiva del sujeto. Es por ello, que como los supuestos pueden ser variados, entendemos que se hace necesario la aplicación de los criterios de la imputación objetiva a cada caso concreto, para determinar si mediante la omisión se produce de forma engañosa por el sujeto obligado un error en la Hacienda Pública, que desemboque en un perjuicio patrimonial superior a 15.000.000 de pesetas de la cuota.

Es decir, la omisión debe consistir en no facilitar los datos (acción debida, en cuanto exista el deber jurídico de hacerlo) no realizando la acción que detendría el riesgo, pudiendo hacerlo y, teniendo capacidad para evitarlo, cuando la Administración no puede conocer el hecho de otra forma, fundamentándose la posición de garante en la inclusión o entrada de la acción debida en su ámbito de competencia.

¹³¹"Si las actuaciones administrativas esperadas no hubieran tampoco subsanado el error, en cuanto al contribuyente ha realizadolas maniobras oportunas *misse en scène* para evitarlo entonces existe engaño y existe fraude. BAJO FERNÁNDEZ, M., "Manual.", BAJO FERNANDEZ, M./PEREZ MANZANO, M./ GONZALEZ SUAREZ, C.; Así también lo entiende AYALA al declarar que"decididamente el sujeto que lleva todas las obligaciones tributarias impuestas con carácter secundario a la principal, en debida regla cumplimentadas y que no presenta; vgr., la declaración anual, siendo un sujeto que era antiguo<< cliente>> de la Hacienda Pública, ha de entenderse que, si se ha producido el perjuicio patrimonial típico, la falta de diligencia de la Administración puede se determinante de la producción del resultado." AYALA GÓMEZ, I., "La defraudación tributaria...", o.p. cit., pág. 208.

¹³²GÓMEZ BENITEZ, J.M., "Función...", o.p. cit., pág. 341.; citado por AYALA GOMEZ, I., "La defraudación tributaria", o.p. cit., pág. 208. nota 411

En definitiva, no hay duda que tanto a través de un comportamiento activo como de una omisión se puede defraudar a la Hacienda Pública, ahora bien, ambos comportamientos deben ser realizados mediante engaño capaz de producir error en los órganos de la Administración y no como consecuencia de otras circunstancias, al ser configurado el delito como un delito de lesión. No parece lógico exigir para el comportamiento activo maniobras engañosas mientras que para el omisivo requerir únicamente la falta de declaración. Entendemos que en ambos supuestos se debe reclamar la utilización del engaño, como forma de constatación del desvalor de la acción o, de la omisión como equiparable a la acción. De este modo, siguiendo palabras de Bajo, "si el error en que incurre la Hacienda procede de la ausencia de iniciativas administrativas que podían esperarse para subsanar la falta de declaración del contribuyente, debemos entender que falta un elemento de la defraudación que es la relación de causalidad. En tal caso el error, en definitiva el perjuicio y la defraudación, son consecuencia aunque no de la estúpida credulidad sí de inoperancia por parte del presuntamente engañado. Ahora bien, si las actuaciones administrativas esperadas no hubieran tampoco subsanado el error en cuanto que el contribuyente había realizado las maniobras oportunas (*mise en scene*) para evitarlo, entonces existe engaño y existe fraude..."¹³³. Es cierto, que el contribuyente tiene un deber jurídico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y así se especifica en los artículos ya mencionados de la C.E. y de la LGT, pero, lo que se sanciona en éstos casos es la falta de contribución realizada bien con comportamiento activo o pasivo a través de medios engañosos y no la simple omisión de declaración. Así, habrá

¹³³BAJO FERNÁNDEZ, M., "Manual de Derecho Penal. Parte Especial" (Delitos patrimoniales y económicos), o.p. cit., págs. 611-612

supuestos en los que la no presentación de declaración conlleve un desvalor igual al de la declaración realizada , con objeto de ocultar la realización del hecho imponible, y, provocar el error en la Administración; pero, por contra, existirán otros supuestos en los que la omisión de declaración no conlleve ese desvalor, al no existir, engaño o error para la Administración, al tener conocimiento ésta de los hechos imposables por otros medios.(a través de otras declaraciones; del Banco etc...). No se debe sancionar el incumplimiento de deberes formales o el perjuicio o retraso de los intereses de la Administración en su gestión, sino los comportamientos engañosos dirigidos a perjudicar la función que tiene el tributo de satisfacción de las necesidades para las que ha sido creado. Se sanciona la elusión del pago de impuestos ya sea mediante acción u omisión pero no la no realización de deberes formales, como la presentación o no de declaración, en función del principio de intervención mínima, de la última ratio del Derecho Penal, y de la naturaleza colectiva del bien jurídico que tratamos.

Partiendo pues, de la teoría de la imputación objetiva, debemos constatar en el ámbito de los delitos de resultado, que el comportamiento objetivamente imputable, ya sea comisivo u omisivo, es el que explica el resultado producido. Teniendo en cuenta para ello las cuatro instituciones que son contenido de la imputación objetiva: a) riesgo permitido b) el principio de confianza c) prohibición de regreso y d) la competencia de la víctima.

De acuerdo con el último criterio de competencia de la víctima, que viene a establecer que el propio comportamiento de la víctima debe ser valorado para ver si se le puede imputar la consecuencia lesiva, ya que la

víctima no puede "asumir un contacto arriesgado sin aceptar como fruto de su comportamiento las consecuencias que conforme a su pronóstico objetivo son previsibles".¹³⁴

Por tanto, debemos entrar a determinar "si la víctima ha desempeñado el rol de la víctima o, precisamente, el rol de alguien que configura la situación, es decir, de quien actúa a propio riesgo".¹³⁵

Ya que como dice Huerta Tocildo "Esta notoria tendencia no debe nunca olvidar que el principio de última ratio penal tiene en materia de omisión, un alcance aún más restrictivo. Porque si bien es deber inmediatamente exigible del ciudadano el abstenerse de realizar conductas que pongan en peligro o lesionen un bien jurídico, no es tarea directamente suya, sino de los órganos del Estado, la de llevar a cabo acciones positivas de protección de los bienes jurídicos ajenos..."¹³⁶

Lo que el Código viene a sancionar no es la falta de declaración sin más, sino la que se pueda tener por defraudatoria y que produzca un perjuicio superior a quince millones de cuota¹³⁷. Lo decisivo es esclarecer si existe o no engaño ya que si el sujeto "lleva todas las obligaciones tributarias impuestas con carácter secundario a la principal, en debida regla cumplimentadas y que no presenta, v.gr., la declaración anual,

¹³⁴ JAKOBS, G., *"La imputación objetiva en Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 111.

¹³⁵ Ibidem.

¹³⁶ HUERTA TOCILDO, S., *"Problemas fundamentales de los delitos de omisión"*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987, pág. 165

¹³⁷ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 209.

siendo un sujeto que era antiguo <<cliente>> de la Hacienda Pública, ha de entenderse que, si se ha producido el perjuicio patrimonial típico, la falta de diligencia de la Administración puede ser determinante de la producción del resultado"¹³⁸.

5.-MEDIOS DE COMISION.-

El Código recoge en el artículo 305, junto a los medios de comisión ya regulados por el antiguo 349, (elusión del pago de tributos y disfrute indebido de beneficios fiscales), dos modalidades nuevas, introducidas por la Ley Orgánica 10/1995, como son la elusión de cantidades retenidas, o, ingresos a cuenta de retribuciones en especie y la relativa a la obtención indebida de devoluciones. El contenido de este precepto limita los medios comisivos, no siendo punible cualquier comportamiento defraudatorio, sino el que consista en eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se debieran retener, eludir ingresos a cuenta de retribuciones en especie, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales y obtener indebidamente devoluciones.

La interpretación de estos medios obliga a recurrir a la legislación tributaria, confirmando la naturaleza de ley penal en blanco.

Por tanto, el comportamiento típico consiste en defraudar, pero a través de cualquiera de los medios dichos.

¹³⁸ Ibidem, pág. 208.

A) Elusión del pago de tributos:

Dado que tanto el término elusión como los problemas propios de éste, ya han sido estudiados en el apartado de la defraudación, entraremos a examinar ahora el contenido y significado específico del término tributo. La Ley General Tributaria recoge en el Capítulo I, artículo 26 las clases de tributos: "1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

a) las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, y

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo".

Queda claro, pues, de acuerdo con éste artículo que el término abarca todas las categorías tributarias contenidas en uno de los tres conceptos mencionados (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sin que quepa extender su ámbito a otras prestaciones que aún pudiendo tener naturaleza tributaria como las cotizaciones a la Seguridad Social¹³⁹, vienen ya reguladas en un artículo específico (art. 307).

¹³⁹PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 90.

B) Cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie:

El Código Penal, acertadamente, incluye estas cantidades o ingresos, evitando la polémica en torno a si el incumplimiento de la obligación por parte del retenedor era o no susceptible de encajar en la elusión del pago de tributos, o debía ser considerada como delito de apropiación indebida.

Sin entrar en un estudio detallado de la polémica, podemos destacar que con la anterior redacción, parte de la doctrina¹⁴⁰ y de la jurisprudencia¹⁴¹ entendió que en los supuestos de retención sin ingreso posterior se incurría en un delito de apropiación indebida y no de defraudación tributaria.¹⁴² Asimismo, la doctrina discutió sobre si la obligación que tenía el retenedor era una verdadera obligación, al ser éste un sustituto, o se trataba de un simple deber¹⁴³ que no conllevaba la

¹⁴⁰BAJO FERNÁNDEZ, M/ SUAREZ GONZÁLEZ, C., *"Manual de Derecho Penal. Delitos Patrimoniales y económicos"*, o.p. cit., pág. 626..

¹⁴¹Así, STS 25 de septiembre de 1990 y STS de 3 de diciembre de 1991.

¹⁴²HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *"Estudio sobre el delito fiscal del artículo 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio"*, en Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 239, año VI, 1996, pág.2.

¹⁴³SOLER ROCH afirmó que la obligación aunque tiene naturaleza tributaria carece de naturaleza contributiva, ya que la prestación se produce a título de tributo, dirigida no a garantizar el principio contributivo sino respondiendo al interés de garantizar la realización del crédito tributario principal.; SOLER ROCH *"Notas sobre la configuración..."*, página 24 , por PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pag.93.

apertura de la vía ejecutiva¹⁴⁴. Hoy con la nueva redacción se ha obviado el problema y aparece como una modalidad de defraudación fiscal¹⁴⁵.

El artículo habla de "cantidades retenidas o que se hubieran debido retener", abarcando no sólo los supuestos en los que el sujeto retenga pero no ingrese, sino además los casos en los que ni siquiera realice la retención con objeto de defraudar a los órganos de la Administración¹⁴⁶.

La inclusión de esta modalidad, obliga a relacionarla con la figura del sustituto y del retenedor. El artículo 32 de la LGT establece que "Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro". Y en el artículo 111 de la LGT se señala la obligación que tienen los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta de proporcionar a la

¹⁴⁴Vid. PEREZ ROYO que recoge de forma clara la polémica, así como amplia bibliografía sobre el tema.; Ibidem, págs.92-93.; así como, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., págs. 41-45.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 124--132.

¹⁴⁵Como explica HERRERO DE EGAÑA, aún cuando se presentarón enmiendas en el Parlamento dirigidas a su eliminación, por entender que simplemente se infringía un deber de colaboración en la gestión de un impuesto y no de contribución material en los impuestos, éstas fueron rechazadas alegando que la no retención fraudulenta conllevaba los mismos perjuicios que la retención y falta de ingreso en las arcas públicas. Vid., HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *"Estudio sobre el delito fiscal del artículo 349 del Código Penal..."*, o.p. cit., págs. 2-3.

¹⁴⁶MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad*

Administración Tributaria los datos de trascendencia tributaria que se hayan originado de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Asimismo, el artículo 77-3 de la LGT declara que "Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes y, en particular, las siguientes:

- a) los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos.
- b) los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta....."

La redacción de éste último artículo, colocando al retenedor fuera del ámbito de los sujetos pasivos, ha dado lugar a que un sector doctrinal¹⁴⁷, principalmente tributarista, entienda que el retenedor no es sustituto del contribuyente. Afirmando que la retención no constituye parte del gravamen tributario, al no estar devengado el tributo, siendo la retención un ingreso a cuenta.

Con la reforma efectuada por la Ley 20 de Julio de modificación parcial de la LGT el problema deja de existir, pues sea el retenedor considerado sustituto o contribuyente, queda obligado como sujeto pasivo a cumplir las prestaciones tributarias¹⁴⁸. De forma que el incumplimiento

Social", o.p. cit., pág. 61.

¹⁴⁷Vid., ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *"Sistema tributario español y comparado"*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pág. 70.

¹⁴⁸Así dice la LGT en el artículo 30 que "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica

doloso de las retenciones a que estaba obligado le convierte en sujeto activo del delito de defraudación recogido por el artículo 305 del CP¹⁴⁹.

Ya no aparece como sustituto sino como verdadero obligado tributario, que debe cumplir las prestaciones tributarias que le son encomendadas, respondiendo del incumplimiento como un verdadero deudor principal, al lado del contribuyente y del sustituto¹⁵⁰

Por otro lado, el precepto habla asimismo de ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Con ello hace referencia a los casos en los que la Empresa se ve obligada a realizar unos determinados pagos a cuenta a la Hacienda, por haber pagado o satisfecho al empleado una parte del sueldo en cosas materiales, (como una casa, un automóvil, etc.) y no en dinero. Asimismo, para los supuestos en los que tanto prestatario como prestamista conciertan un préstamo en el que los intereses no se satisfacen mensualmente, sino transcurridos varios años, ya que la ley impone un pago a cuenta previo de los intereses.

El precepto recoge esta figura junto a las retenciones denominándolas "ingresos a cuenta" al no poder los rendimientos obtenidos ser objeto de retención, y tener que realizarse un pago o

que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo"

¹⁴⁹De esta manera declara el artículo 305 Código Penal que cometerá delito de defraudación tributaria el que "por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener"

¹⁵⁰MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 61.

ingreso en metálico a cuenta¹⁵¹. Es por ello, que al gozar de la misma naturaleza y fundamento que ellas, los obligados al pago de los ingresos a cuenta aparecen como igualmente deudores u obligados principales de las deudas tributarias¹⁵².

C) Obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales:

La Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 recogió esta figura en el § 370 aclarando lo que debía entenderse por ventaja fiscal. Nuestro Código, siguiendo el modelo alemán, la adoptó también en los artículos 319 y 349, pero no especificó ni aclaró su contenido, dando lugar a una importante discusión doctrinal.

Así se debatió si la noción de beneficio fiscal debía comprender sólo las reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones y desgravaciones tributarias o, podía abarcar además las no tributarias. Se planteó la cuestión de si el disfrute indebido de beneficios fiscales abarcaba asimismo las devoluciones. Y por último, se intentó establecer la diferenciación entre la desgravación acogida por el anterior artículo

¹⁵¹Vid., PEREZ ROYO, F., "Derecho Financiero y Tributario". Parte General, 5 Edición, Madrid, 1995, págs. 144 y 277.; citado por MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos...", o.p. cit., pág. 62.

¹⁵²De esta forma se menciona en el art. 77 b) de la LGT reconociendo como sujetos infractores tanto a los retenedores como los obligados a ingresar a cuenta. Vid., MARTÍNEZ- BUJÁN PEREZ, C., ibidem.

349 y la mencionada en el artículo 350 del Código Penal redactados conforme a la Ley 2/1985 de 29 de abril.

A modo de resumen, podemos recoger los diferentes planteamientos defendidos por la doctrina. Así, para un sector, la distinción entre las subvenciones, desgravaciones o ayudas mencionadas por el artículo 350 y los beneficios fiscales citados por el 349, recaía en la existencia o no de disposición patrimonial por parte de la Administración, de manera que si los beneficios fiscales daban lugar a una reducción de la cuota a pagar se entendían abarcados por el artículo 349 como elusión de tributos, mientras que si suponían una percepción indebida de cantidades, una devolución, quedaban entonces recogidos por el artículo 350¹⁵³. Para otra línea doctrinal la distinción se establecía atendiendo al carácter tributario, es decir, si las desgravaciones públicas no eran tributarias se acogían por el artículo 350 y si eran tributarias en el 349, entendiendo que las devoluciones, al no quedar comprendidas por los beneficios fiscales debían quedar recogidas por el artículo 349 dentro de la categoría de la elusión de tributos¹⁵⁴. Concretamente De La Peña establecía la distinción atendiendo a la existencia o no de una deuda tributaria respecto a la que se debía practicar la reducción de la ventaja legalmente concedida, quedando incluidos dentro del disfrute indebido de

¹⁵³En este sentido se expresaban BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual..."*, o.p. cit., págs. 444-445; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, 1985, pág. 189; MARTINEZ PEREDA RODRIGUEZ, J.M., *"Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, 1985, pág. 189.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs.150-152.

¹⁵⁴GARCÍA ASENSIO, S./ IBARRA IRAGÜEN, J./ SERRANO GUTIERREZ, A./BERMEJO RAMOS, J., *"La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Publica"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, pág. 95

beneficios fiscales, todos aquellos casos que se tradujeran en una minoración de la cantidad que el sujeto hubiera debido satisfacer a la Hacienda Pública si no se hubiera aplicado la norma bajo cuyo amparo obtuvo de forma ilícita la minoración. Y, quedando, por el contrario, abarcados por la subvención o desgravación, cuando la obtención o disfrute de éstos no se obtenga necesariamente en base a una relación crediticia entre la Hacienda Pública y el particular¹⁵⁵.

Ahora, con la nueva redacción dada al artículo 305 por la Ley 10/1995 se resuelve el problema de las devoluciones ya que éstas se incluyen dentro del precepto como una modalidad de defraudación tributaria, pero autónoma distinta de la elusión de tributos. Sin embargo, se deja sin resolver la distinción entre las desgravaciones, ayudas, subvenciones recogidas por el artículo 308 y las desgravaciones que se acogen por el término beneficios fiscales empleado por el artículo 305. A nuestro entender, la solución que a la vista de lo expuesto parece más razonable, y más ahora después de la nueva redacción es la que mantenía respecto de la regulación anterior la opinión doctrinal mayoritaria¹⁵⁶. Así las desgravaciones tributarias deben quedar incluidas

¹⁵⁵DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., págs. 270-271.

¹⁵⁶Esta posición fue la mayormente seguida por la doctrina en la regulación anterior. Así, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., págs. 103-107, donde manifiesta que "El legislador ha reunido ciertamente en un solo título todas las figuras delictivas de ataque contra los fondos públicos, tanto en su vertiente de ingreso como de gasto, regulándolas, además, con criterios hasta cierto punto homogéneos en cuanto a la penalidad. Pero el propio legislador parece haber querido separar dentro de este título las figuras que suponen ilicitudes en relación a la aplicación de normas tributarias de las relativas a los fraudes desarrollados con ocasión de la aplicación de instituciones de fomento, como son las subvenciones. La asimilación a éstas de las desgravaciones públicas debe entenderse referida, según mi criterio, no a figuras tributarias, sino a otro tipo de medidas de favorecimiento o fomento en otros ámbitos de las prestaciones públicas"; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., / FERRÉ

en el artículo 305 mientras que las no tributarias deben ser abarcadas en el artículo 308. Ya que no se puede olvidar que aunque las desgravaciones públicas en la mayoría de los casos son tributarias, existen igualmente desgravaciones sin contenido tributario. Y dado que el artículo 308 habla de subvenciones y desgravaciones públicas y no de desgravaciones fiscales, es acertado interpretar pues que el legislador ha establecido el artículo 305 con el fin de regular todas las figuras de carácter tributario, dejando el artículo 308 para los supuestos en los que se otorgan beneficios por el Sector público que no tienen carácter fiscal.

En definitiva, son beneficios fiscales todos los regímenes de reducciones, deducciones, bonificaciones¹⁵⁷, exenciones y desgravaciones tributarias¹⁵⁸. No quedan incluidos en el concepto como ya hemos visto, las devoluciones, así se establece igualmente por el artículo 79¹⁵⁹ apartado c) de la Ley General Tributaria al hablar de las infracciones y por el propio artículo 305 CP, y, tampoco quedan

OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 70

¹⁵⁷ Son beneficios fiscales que pueden actuar tanto en la base como deducciones de base como en la cuota o en el tipo. Cfr. PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 101.

¹⁵⁸ Así lo entiende la mayoría de la doctrina. Véase, RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 268; MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 796.; BAJO FERNÁNDEZ, M./ SUAREZ MONTES, C., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 617.; ARGILES Y GARCÉS MARCILLA, J.L., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 15; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 61.

¹⁵⁹ Artículo 79 LGT "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: c) disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones". Así ya dijo Ayala que "con esta dicción se está poniendo énfasis en distinguir las devoluciones de aquellas otras figuras que comportan una reducción de la cuota debida, también por lo expuesto aplicable a algunas desgravaciones, con lo que constituyen algo distinto de los <<beneficios fiscales>>."

contenidas las desgravaciones de carácter no tributario que se recogen en el artículo 308 CP.¹⁶⁰

Por otro lado, el artículo utiliza el adverbio "indebidamente", término que ya había sido empleado por el artículo 349 y con la denominación de "ilícito" por el anterior artículo 319 del Código Penal, redactado conforme a la Ley 50/1977 de 14 de noviembre de reforma fiscal¹⁶¹.

La expresión fue objeto, ya de discusión por la doctrina con los anteriores preceptos atendiendo a sí el elemento pertenecía al ámbito de la antijuricidad¹⁶² o, por el contrario debía ser entendido como un elemento del tipo, con las importantes y posteriores repercusiones en

¹⁶⁰BUSTOS siguiendo a Arroyo entiende que los beneficios fiscales hacen alusión a las desgravaciones referidas a una deuda tributaria mientras que el término desgravaciones empleado por el artículo 350 se conecta con los beneficios que no estén ligados a una deuda tributaria. Cfr. BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., págs 291-292; En el mismo sentido, ARROYO ZAPATERO, L., *"Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones"*, en Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales, AAVV, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 184.

¹⁶¹El cambio del término "ilícito" a "indebidamente" fué objeto de discusión parlamentaria. El grupo popular considero incorrecto el vocablo entendiendo que era "una expresión carente de sentido subjetivo, carente del elemento de culpabilidad que debía presidir toda configuración, toda tipificación normativa de una figura penal", ya que aparecía como "un concepto teleológico o filosófico, pero no jurídico". Vid. Diario de Sesiones del Senado, págs. 8236-8237 y 5483.; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 269

¹⁶²Algunos autores de acuerdo con la anterior redacción adoptada por el artículo 319 que utilizaba el término "ilícito", entendieron, en un primer momento, que la expresión aludía a un elemento propio de la antijuricidad. Sin embargo, con la posterior redacción dada por el artículo 349 empleando el adverbio "indebidamente", éstos mismos autores afirmaron la pertenencia de éste, no en el ámbito de la antijuricidad sino como un elemento valorativo del tipo. Así, MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 306; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 276; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones..."*, o.p. cit., pág. 133.

materia del error. Hoy, la doctrina mayoritaria¹⁶³ no tiene duda de que estamos ante un elemento del tipo, ya que con la palabra "indebidamente", se efectúa una remisión a las normas extrapenales, a la normativa fiscal con objeto de comprobar el disfrute o la devolución indebida de tributos o beneficios fiscales¹⁶⁴. Estamos, pues, ante un "tipo en blanco"¹⁶⁵ que necesita ser concretado con la normativa correspondiente al ordenamiento fiscal, y que exige que un error relativo a tal extremo deba ser calificado como un error del tipo y no de prohibición al tener que ser abarcado el elemento por el dolo del autor¹⁶⁶.

Para Martínez Pérez el término alude a la tipicidad, ya que aunque el legislador no utilizase el adverbio "indebidamente", "habría que sobreentender, de todas maneras, que, para que una conducta de defraudación llevada a cabo mediante un disfrute de beneficios fiscales pudiese ser típica, necesitaría lógicamente además que dicho disfrute

¹⁶³BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual..."*, o.p. cit., págs. 437-438, que en este sentido afirma que "Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo de injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad. En este sentido, conviene recordar que el adverbio "indebidamente" referido a los beneficios fiscales, constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determina el carácter debido o indebido del beneficio, será un error de tipo"; PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 155.

¹⁶⁴Cfr. MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria."*, o.p. cit., pág. 260.; LAMARCA PEREZ, C., *"Observaciones sobre los nuevos delitos..."*, o.p. cit., pág.781.; NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág.200.; JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág.20.

¹⁶⁵AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación ..."*, o.p. cit., pág. 155; BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual"*, o.p. cit., pág. 438.

¹⁶⁶*Ibidem*.

fuese indebido, ilícito, etc..."¹⁶⁷, siendo ilógica la conclusión que afirmara que el término alude a la antijuricidad, pues se afirmaría en principio que toda devolución o beneficio fiscal es típica¹⁶⁸.

6.- Delito de resultado y de lesión.-

La configuración de este delito, como de resultado o de mera actividad, ha sido uno de los extremos objeto de debate por la doctrina. Entendemos, adhiriéndonos a la posición dominante¹⁶⁹, que estamos ante un delito de resultado cuando su consumación se lleva a cabo con la producción de un resultado separable de la acción¹⁷⁰. Esto es, cuando el legislador exige "una modificación del

¹⁶⁷ MARTINEZ PEREZ, C., *"Teoría General de los delitos contra la Hacienda Pública"*, en Comentarios a la legislación penal, dirigido por Manuel Cobo del Rosal, Edersa, 1986, pág. 260.

¹⁶⁸ Así dice Martínez Perez que "De lo contrario, si el disfrute fuese <<debido>> o se efectuase de acuerdo con las normas tributarias, entonces la segunda modalidad genérica que describe el artículo 349 para alcanzar la defraudación no podría cumplir su misión y, por tanto, sería inútil, ya que ni podría servir de vehículo al engaño ni conceptualmente podría producirse nunca un perjuicio patrimonial injusto en las arcas del Erario. En definitiva, dado que desde un punto de vista de lógica jurídica la conceptualización del disfrute como <<indebido>> deviene, en cualquier caso, necesaria, resultaría absurdo referir este término a la antijuricidad cuando precisamente es conveniente su mención explícita para delimitar y otorgar sentido a una parte del tipo y cuando, por el contrario, es redundante -como siempre- que se conciba como elemento alusivo a la ausencia de causas de justificación". Ibidem.; es de este parecer también AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 155.

¹⁶⁹ Cfr. BINDING, K., *"Die Normen und ihre Übertretung"*, tomo I, 2ª edición, 1890, págs. 368 y sgs.; JAKOBS, G., *"Strafrecht, Allgemeiner Teil"*, 2ª edición, W. de Gruyter, Berlin, 1991, pág. 6; MAURACH, R./ZIPF, H., *"Strafrecht, Allgemeiner Teil"* tomo I, 8ª edición, C.F. Müller, 1992, pág. 286.; ROXIN, C., *"Strafrecht Allgemeiner Teil"* Tomo I, C.H. Beck, München, 1992, & 10/122 (210).

¹⁷⁰ Véase sobre esta materia entre otros, BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte general"*, o.p. cit., pág. 260-261.; MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., págs. 215.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"Derecho Penal. Parte general"*, o.p. cit., pág. 279.

mundo exterior, distinta en las coordenadas de espacio y tiempo de la conducta, pero conectada causalmente con ella y trascendente en el ámbito jurídico-penal"¹⁷¹, ya que en todo delito, sea de mera actividad o de resultado, se produce una conmoción en el mundo exterior pero la diferencia entre éstos reside en si éste resultado es simultáneo o no a la acción¹⁷².

Centrándonos en el artículo 305 del Código Penal, observamos que el legislador configura el tipo como un delito de resultado¹⁷³, al requerir no sólo un engaño por parte del sujeto activo sino además, que con él se produzca un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública. Esto es, la acción en sentido amplio engloba todos los comportamientos realizados por el sujeto activo con el fin de producir error a la Hacienda Pública, pero éste no es el único elemento requerido, sino que para que se consume el delito se exige además, que realmente se produzca el resultado, esto es, el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Hay por tanto, una verdadera separación espacio tiempo entre la conducta y el resultado.

Por otro lado, nos encontramos ante un delito de lesión¹⁷⁴, ya que no basta con la simple amenaza del bien jurídico sino que es preceptiva su lesión mediante el

¹⁷¹RODRIGUEZ RAMOS, L., "El <<resultado>> en la teoría jurídica del delito", en CPC, I, 1977, pág. 53.

¹⁷²GIMBERNAT ORDEIG, E., "Los delitos contra la propiedad intelectual", en EPC, 1992, págs. 114 y sgs.

¹⁷³En este sentido, Cfr. MARTINEZ PEREZ, C., "El delito de defraudación...", o.p. cit., pág. 252.; del mismo, "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 224-225.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 709.; MORILLAS CUEVA, L. "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", en Camona Salgado, C./ Gonzalez Rus, J.J./Morillas Cueva, L./Polaino Navarrete, M./ Segrelles de Arenaza, I., o.p. cit., pág. 227.

¹⁷⁴En igual sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, G. "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 260; PERÉZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia...", o.p. cit., pág. 79 y 87.; AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., págs. 210-211.; BOIX REIG, J./ BUSTOS RAMIREZ, J., "Los delitos contra la Hacienda Pública", o.p. cit., pág. 39.; MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 226; BUSTOS RAMIREZ, J., "Manual de Derecho penal. parte Especial", 2ª edición aumentada,

efectivo perjuicio a la Hacienda Pública, ya que si no fuera así, entendemos que se quebrantaría en cierto modo el principio de intervención mínima¹⁷⁵, pues es ilógico como ya hemos explicado en líneas anteriores, que se sancione penalmente al sujeto si no ha habido perjuicio alguno para la Hacienda, si no se lesiona de ninguna manera el modelo económico social; nos parece más acorde incluir esos supuestos dentro del ámbito tributario sancionándose como una infracción administrativa al no afectarse gravemente los ingresos de la Hacienda con los que satisfacer las necesidades colectivas.

7.-RESULTADO.-

a) Conveniencia de la elevación de la cuantía.-

Sobre este punto una simple ojeada al Derecho comparado nos muestra un panorama diverso. Así el Derecho Alemán regula la defraudación tributaria sin establecer limite cuantitativo alguno,

corregida y puesta al día, Ed. Ariel, Barcelona, 1991, pág.292.; En contra de esta postura, entendiendo que es un delito de peligro se manifiesta BACIGALUPO al decir que "todo acto que tienda a impedir una determinación correcta de la base imponible u omita poner en conocimiento de las autoridades financieras una circunstancia que motivaría la cancelación del beneficio fiscal del que se disfruta, es típico, sin que para ello sea necesario que se produzca el daño patrimonial, pues para la lesión de la norma que impone la prestación de colaboración leal al Estado en la determinación de las relaciones fiscales, el daño es innecesario"; BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal en España"*, o.p. cit., pág. 93.; y también QUERALT al afirmar que "si aquí se recurre al Derecho penal, pese a los formidables medios de que dispone la Administración estatal tributaria, a los que hay que añadir la autotutela ordinaria- limitada, pero efectiva si es bien llevada-, es por el volumen del fraude en general. Se trata más que de un delito de lesión, de un delito de peligro y más exactamente de peligro concreto", QUERALT JIMENEZ, J.J., *"Derecho Penal Español"*. Parte Especial, 2ª edición (corregida y puesta al día), Ed. Bosch, Barcelona, 1992, pág. 443.

¹⁷⁵MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 224.

permitiendo a los tribunales sobreseer en supuestos no graves, al contrario que el italiano y nuestro ordenamiento penal que siguiendo el criterio de cuantías eleva ésta ahora de 5.000.000 a 15.000.000 de pesetas.

Respecto al establecimiento o no de cuantías y a la elevación de estas, aunque el tema ya fue abordado y discutido por la doctrina con el anterior artículo 349, proponiéndose por algún autor bien el sistema alemán de supresión de la cuantía¹⁷⁶ o bien, la no elevación de éstas, por entender que con ello se desvirtuaba la protección a la Hacienda Pública local¹⁷⁷, entendemos que debemos abordarlo, más ahora cuando se ha elevado la cuantía.

Nos parece acertada la elevación de la cuantía ya que en numerosas operaciones ordinarias se puede sobrepasar la cifra conllevando una paralización importante para la Administración en orden a la comprobación de las defraudaciones. Ahora bien, nos planteamos por ello sí no hubiera sido más recomendable, dado que el legislador sigue optando por el sistema de cuantías, el haber establecido una cierta diferenciación de cuantías entre las defraudaciones realizadas por personas físicas y las ejecutadas por personas jurídicas, al ser obvio que éstas últimas gozan de un patrimonio superior y que es más fácil para éstas sobrepasar la cuantía¹⁷⁸. Y sí como dice Jordana de Pozas no

¹⁷⁶ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., *"El delito fiscal"*, en Crónica Tributaria núm. 25, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

¹⁷⁷MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 281.

¹⁷⁸JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L. *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 31.

hubiera sido más acertado incluir un correctivo para evitar las desproporciones que se pudieran originar entre la base y la cuota ocultada¹⁷⁹.

b) Naturaleza jurídica de la cuantía.-

El artículo 305 CP exige que como consecuencia de cualquiera de los medios o modalidades empleadas, se produzca a la Hacienda Pública un perjuicio igual o superior a 15.000.000 de pesetas. Estamos, pues ante un delito de resultado, como ya hemos justificado en páginas anteriores que requiere una efectiva lesión del bien jurídico.

Este límite cuantitativo establecido por el precepto nos obliga a determinar si estamos ante una condición objetiva de punibilidad¹⁸⁰ o, por el contrario, ante un elemento del tipo. Por ello, antes de tomar posición consideramos conveniente recoger las distintas argumentaciones que respecto al tema se han dado por la doctrina:

¹⁷⁹ Jordana expone el siguiente ejemplo con el fin de aclararlo "No parece que merezca igual reproche la conducta consistente en defraudar, por ejemplo, 6.000.000 de pesetas (ahora 16.000.000) mediante la ocultación del 10% de la base imponible que la misma defraudación que nazca de una ocultación del 90% de la Base."; Ibidem.

¹⁸⁰ Son condiciones objetivas de punibilidad "los hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad, necesarios para que la acción sea punible o para que se aplique determinada agravación de la pena". Cfr. ANTÓN ONECA, J., *"Derecho Penal"*, 2 edición anotada y corregida por Hernández, J.J. y Beneytez Merino, L., Ed. Akal, Madrid, 1986, pág. 261.; Así se considera por la mayoría de la doctrina alemana; Vid., JESCHEK, *"Tratado I"*, pág. 442

A) En líneas generales, la posición dominante¹⁸¹ ha sido la de interpretar que el límite establecido es un elemento del tipo que debe ser abarcado por el dolo del sujeto, al estar el resultado vinculado a la acción por una relación de causalidad¹⁸², ya que " el perjuicio no resulta plenamente ajeno a la voluntad del autor (el cual cuando menos, habrá previsto la posibilidad de sobrepasar esa cifra con su actividad defraudatoria)"¹⁸³; admitiendo de ese modo las formas imperfectas de ejecución en los casos en que aún cuando no se produce el perjuicio patrimonial superior a 15.000.000 de pesetas se realizan por el sujeto todos los actos ejecutivos tendentes a su producción¹⁸⁴.

El considerarla una condición objetiva de punibilidad, para estos autores, produce lagunas de punibilidad en el ámbito penal cuando el

¹⁸¹ RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. quién manifiesta que considerar ese límite como condición objetiva de punibilidad "supondría desconocer la esencia de las condiciones objetivas de punibilidad, que son por definición hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del autor y de los que éste no responde. El límite cuantitativo es en el delito fiscal una característica del resultado que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierta por la culpabilidad del autor y por consiguiente no puede entenderse como condición objetiva de punibilidad".

¹⁸² Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 718 y 727.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 278.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 66; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 266., que declarar que "tampoco se puede negar un nexo de causa a efecto entre la acción engañosa realizada por el sujeto activo del delito y el perjuicio patrimonial superior a los cinco millones de pesetas"; ENRIQUEZ SANCHO, R., *"Consideraciones sobre el delito fiscal"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 70.; NOREÑA SALTO, J.R., *"La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos"*, en *Crónica Tributaria* núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 243.

¹⁸³ APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 65.

¹⁸⁴ En este sentido, MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 265.; BAJO FERNÁNDEZ, M./ SÚAREZ GONZALEZ, C., *"Manual de Derecho Penal"*, o.p. cit., pág. 613.; MARTINEZ PEREZ, C., *"Comentarios"*, o.p. cit., pág. 266; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 218.;

sujeto no alcanza la cuantía requerida, ya que el comportamiento en ese caso sólo se sanciona con una infracción administrativa¹⁸⁵, aún cuando se estaría ante un delito al producirse todos los elementos del tipo¹⁸⁶ e, igualmente en base al argumento de que sí la cuantía es una condición de punibilidad debería ser asimismo de esa forma calificada en el ámbito de los delitos patrimoniales para los supuestos en donde se establecen límites cuantitativos¹⁸⁷.

Martínez Pérez añade, además otro argumento de carácter político-criminal, dirigido a suprimir esta figura al entender que en numerosos casos puede ocasionar consecuencias contraproducentes, al perderse la oportunidad de sancionar a título de tentativa o frustración la conducta de quien a pesar de intentarlo no logra consumir el delito porque la <<condición>> no llega efectivamente a verificarse¹⁸⁸.

De otro parecer son los autores que conciben el límite cuantitativo como una condición objetiva de punibilidad, como un simple factor de determinación de la pena que no necesita ser abarcada por el dolo y que se establece por razones de política criminal¹⁸⁹. Así dice Bacigalupo que

MORALES PRATS, F., *"Acotaciones a la reforma penal..."*, o.p. cit., pág. 11.

¹⁸⁵ Así aclaran mediante un ejemplo que "si se pretende defraudar al fisco más de 5.000.000 de pesetas y sólo se defraudan 4.000.000 el comportamiento sólo constituye infracción administrativa". Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M./ SÚAREZ GONZALEZ, C., *"Manual..."*, o.p. cit., pág. 614.

¹⁸⁶ APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 64-65

¹⁸⁷ Ibidem.; Siguen alguno de estos criterios las STS de 2 de marzo de 1988 y de 3 de Diciembre de 1991.

¹⁸⁸ MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 267.

¹⁸⁹ MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 795

la limitación de la punibilidad, a una determinada gravedad (en este caso 15.000.000) sólo puede afectar a "la sanción de la lesión normativa, pero no al delito mismo"¹⁹⁰, ya que "si el tipo se define como la lesión de una norma descrita en la ley, no cabe duda de que la norma que impone el pago de impuestos o no disfrutar ilícitamente de beneficios fiscales, resultará tan lesionada cuando el daño es menor como cuando alcanza la suma mínima legalmente determinada. En consecuencia los casos en que el daño es inferior a Ptas 2.000.000 (ahora 15.000.000) son típicos, antijurídicos y culpables, si además de la lesión de la norma concurren la falta de justificación y la reprochabilidad"¹⁹¹ Asimismo el daño es una condición objetiva de punibilidad ya que "es evidente, que todo acto que tienda a impedir una determinación correcta de la base imponible u omita poner en conocimiento de las autoridades financieras una circunstancia que motivaría la cancelación del beneficio fiscal del que se disfruta, es típico, sin que para ello sea necesario que se produzca el daño patrimonial, pues para la lesión de la norma que impone la prestación de una colaboración leal a Estado en la determinación de las relaciones fiscales, el daño es innecesario"¹⁹². Bustos matiza, sin embargo esta postura añadiendo que, el hecho de que se trate de una condición objetiva de punibilidad no debe llevar a confusiones pues "por una parte, este delito requiere un perjuicio (es delito de lesión) y éste ha de quedar comprendido por el dolo, pero a su vez esto no significa que la cantidad precisa que determina el perjuicio ha de estar comprendida por el

¹⁹⁰BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal en España"*, o.p. cit., pág. 93.

¹⁹¹Ibidem.

¹⁹²Ibidem.

dolo"¹⁹³, así "desde un punto de vista valorativo lo importante es sólo el perjuicio como tal y el límite es sólo un criterio puramente político-criminal respecto del modo de sancionar y su medida"¹⁹⁴.

El problema que tratamos es importante como hemos visto por sus consecuencias prácticas según la toma de postura que se adopte no sólo respecto al tema del error sino también en la materia relativa a las formas imperfectas de ejecución. Para que el comportamiento sea valorado como típico es necesario no sólo que se produzca la defraudación de forma dolosa sino además, como ya hemos dicho en páginas anteriores que se produzca una defraudación que sea igual o superior a quince millones de pesetas. Estamos ante un delito de resultado que exige un perjuicio a la Hacienda Pública pero atendiendo a esa cantidad, ya que los supuestos en los que no se alcance la cuantía no serán típicos, no alcanzarán la categoría de delito y deberán ser calificados como una infracción administrativa. Con ello queremos recalcar que aunque la mera distinción entre el ilícito administrativo y el ilícito penal recaiga en la cuantía, y que ésta se impone por razones de política criminal, ello no quiere decir que los supuestos que no lleguen a esa cuantía son delito pues son típicos, antijurídicos y culpables, al contrario, no son típicos porque no cumplen el requisito ineludible que exige el tipo para esa calificación. Es cierto que el que defrauda cantidades inferiores produce un perjuicio a la Hacienda Pública, pero no lesiona el bien jurídico protegido por el tipo de forma penalmente relevante. Este requiere por cuestiones de política criminal,

¹⁹³BUSTOS RAMÍREZ, J., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, en BUSTOS RAMÍREZ, J./ BOIX REIG, J., o.p. cit., pág.39.; del mismo, *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 292.

¹⁹⁴Ibidem, "Los delitos...", nota 23.

no sólo que se produzca un perjuicio que quede abarcado por el dolo, sino que precisa además que supere una cierta cantidad para que se entienda lesionado el bien jurídico de forma penalmente relevante.

Entendemos que lo importante es que el autor ejecute dolosamente el comportamiento, abarcando con ello el perjuicio patrimonial que con su actuación se pueda producir, sin necesidad de que quede comprendida la cuantía de forma exacta por el dolo; El sujeto cuando defrauda debe saber que defrauda y debe conocer la cuantía o por lo menos representársela, y además asumir el riesgo de que puede llegar a superar la cuantía de 15.000.000 de cuota, es decir, sería posible el dolo eventual.

Nos parece peligrosa la idea de que el resultado sea una condición objetiva de punibilidad, si ello sirve para entender que estamos ante delitos de peligro que llevan a sancionar el simple incumplimiento o deber formal de declarar. Conforme a los principios de intervención mínima y del bien jurídico protegido, consideramos más acertado el requerir que se produzca el perjuicio patrimonial y que éste quede abarcado por el dolo. Si bien, la cuantía se establece por razones de política criminal, entendemos que también se determina atendiendo a la idea de gravedad¹⁹⁵, esto es, teniendo en cuenta el mayor perjuicio a la Hacienda Pública. No se fija la cuantía, basándose en criterios de mayor efectividad o agilidad en las labores de gestión de la Hacienda, sino en la medida en que sirve al cumplimiento de los fines para la que ha sido creada: de

¹⁹⁵ Idea no exclusiva de estos delitos, así en los relativos al tráfico, medio ambiente, fraudes alimentarios, etc..., donde las regulaciones no penales y éstas, coinciden en el objeto de protección, reservándose al Derecho Penal la evitación de aquellos comportamientos más graves, por cuanto el perjuicio producido o la forma de ataque

desarrollo y protección del bien jurídico. Con ello queremos decir que el sujeto cuando defrauda debe saber que defrauda y debe conocer la cuantía o por lo menos representársela, y además asumir el riesgo de que puede llegar a superar la cuantía exigida por el tipo de más de 15.000.000 de pesetas.

Concluimos pues que el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública debe ser abarcado por el dolo del sujeto; en la mayoría de los casos el sujeto tendrá conocimiento de que con su actuación defraudadora podrá llegar a esa cantidad o incluso superarla. Y aunque el perjuicio y la cantidad se puedan diferenciar, apreciamos que ambos están ligados, pues el derecho penal sólo entrará a valorar el perjuicio que dolosamente se haya realizado a la Hacienda Pública en esa o superior cantidad, sin entrar a cuestionarse los perjuicios inferiores que dolosamente se hayan realizado, ya que de acuerdo con el principio de intervención mínima y en base al argumento de que no son de suficiente gravedad se valorarán por el derecho administrativo sancionador.

Como bien dice Ayala "desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo, negando que esa cuantía sea precisamente eso, resultado del tipo objetivo, desdibuja la referencia de la conducta a la prohibición establecida por la norma penal: la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia del tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo de injusto), culpable pero no punible.

tienen una mayor gravedad.

En esta forma se está negando que el tipo objetivo contenga ya el elemento indiciario de desvalor de resultado que conformará la antijuricidad material, lo que no nos parece congruente ni aceptable"¹⁹⁶.

Estamos, pues ante un elemento objetivo del tipo y no ante un simple factor de determinación de la pena, con las posibles consecuencias que se derivan de esta afirmación, admitiendo por tanto las formas imperfectas; configuración con trascendencia en el campo del error de tipo.

c) Cuota defraudada.-

Con la Ley de 1977, precisamente con el antiguo 319 se discutió por la doctrina¹⁹⁷, dada la redacción del precepto que utilizaba ambos términos, deuda tributaria y cuota, la forma en que debía determinarse la cuantía defraudada: sí atendiendo al concepto de cuota o por el contrario al de deuda tributaria.

Posteriormente, con la reforma de 1985 se evitó la anterior discusión al redactarse de forma más clara el precepto. Se eliminó la

¹⁹⁶ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 223.

¹⁹⁷ Estos autores consideraron que el computo debía de hacerse teniendo en cuenta sólo la cuota sin extender ésta a los recargos y demás conceptos expresados en el concepto de deuda tributaria. Así, Cfr. QUINTERO OLIVARES, G., *"El nuevo delito fiscal"*, Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública núm. 137, volumen XXVIII, septiembre-octubre 1978, pág. 1321.; GÓMEZ DÉGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, J.L., *"El delito fiscal"*, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 278

referencia a la deuda tributaria y se menciona únicamente el término cuota. Ahora bien, eso no evitó una posterior discusión ,sobre sí los demás conceptos que definía la deuda tributaria quedaban incluidos o no dentro del término cuota defraudada. La doctrina mayoritaria entendió con acierto que los demás conceptos recogidos por el precepto, concretamente los del apartado 2) letras b) y siguientes no quedaban incluidos, ya que el artículo 349 hablaba de cuota defraudada y ésta debía entenderse en sentido estricto sin abarcar los recargos ni las sanciones pecuniarias que no eran consecuencia exclusiva de la actuación engañosa del sujeto. Así se afirmaba por la doctrina mayoritaria que la cuota era la establecida por el artículo 55 y que la deuda tributaria era el concepto amplio que acogía a la cuota. De tal manera, que la cuantía se determinaba de acuerdo a la cuota pero, no fue unánime la opinión respecto a sí el apartado a) relativo a los recargos se debía computar o no. La doctrina se dividió en tres posiciones:

a) los que entendían que no quedaban comprendidos los demás conceptos recogidos por el artículo 58 de la LGT¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Así, LAMARCA PÉREZ, C. *"Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 782 quien se manifestaba indecisa respecto a la inclusión de los recargos, al declarar que no obstante la precisión terminológica del artículo 349 que se refiere claramente a la cuantía, "sigue siendo dudosa la inclusión de los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros Entes Públicos.: CÓRDOBA RODA, J., *"El nuevo delito fiscal"*, en Revista Jurídica de Cataluña, número 4, 1985, pág. 930.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 67 que declara que "con la nueva redacción no se computan, en ningún caso, los recargos cualesquiera que sea la naturaleza de éstos...".

b) los que entendían que debían incluirse también los recargos exigidos legalmente , a que hacía referencia el apartado a) del artículo 58¹⁹⁹.

c) y por último, los autores partidarios de computar sólo los recargos que dentro de ese apartado a) fueran a favor del mismo Ente titular de la cuota principal²⁰⁰.

Hoy, la Ley Orgánica 10/95 de 23 de noviembre redacta el artículo 305 de forma semejante, no estableciendo diferenciación alguna, ya que

¹⁹⁹Cfr. FERNÁNDEZ CUEVAS, A., *"El delito fiscal..."*, o.p. cit., pág. 306; ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 16-17.; DEL POZO LÓPEZ, J./ ARNAU ZOROA, F., *"Anotaciones sobre el delito fiscal"*, Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 407.; NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 202.; IGLESIAS PUJOL, I., *"La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1982, pág. 292.; ROSSY, J.M., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 59.

²⁰⁰En este sentido, RODRIGUEZ MOURULLO, G. *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 270.; BAJO FERNÁNDEZ, M.; *"Derecho Penal Económico"*, o.p. cit., págs. 561 y sgs.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 287; quienes consideran que para determinar el importe de lo defraudado se deben computar los recargos que sean percibidos por el mismo sujeto activo que percibe la cuota que se liquida (cuota normal o compleja o cuota de formación compleja), pero no los recargos percibidos por un ente distinto del titular del crédito tributario, por tratarse de obligaciones distintas y de sujetos distintos. Así dice MARTINEZ PEREZ que "En resumen, la suma defraudada computable en el sentido del delito fiscal vendrá determinada únicamente por la cuota tributaria, definida legalmente en el artículo 55 LGT. Pero a ella deberán sumarse, en su caso, los recargos exigibles legalmente a que alude la letra a) del número dos del artículo 58, cuando la adición de éstos a la cuota en sentido estricto dé lugar a la llamada <<cuota de formación compleja>> o <<cuota normal compleja>>, que constituye una única obligación tributaria compuesta por dos conceptos: cuota liquidada y recargo exigible legalmente". Igualmente, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 136.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 228.; BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual..."*, en Bajo Fernández, M./ Perez Manzano, M., Gonzalez Suarez, C., o.p. cit., pág. 434; NOREÑA SALTO, J.R., *"La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos"*, en Crónica Tributaria núm. 53, 1985, pág. 243.; MARTINEZ PEREZ, C., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., págs. 270-271.

sigue utilizando el término cuota defraudada, lo que nos lleva a cuestionar que conceptos bajo esa denominación deben quedar comprendidos. La Ley General Tributaria recoge en el artículo 55, al igual que hacía anteriormente, la forma de determinación de la cuota tributaria. Así dice que "la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos". Y, por otro lado, define lo que debe entenderse por deuda tributaria en el artículo 58: "1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.

c) El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

d) El recargo de apremio, y

e) Las sanciones pecuniarias"

La cuota tributaria es la cantidad que la Ley fija bien directamente en una suma fija (tributos fijos) o bien, de acuerdo con una base y un tipo de gravamen (tributos variables). "La cuota normal, a su vez, puede ser simple o compleja. Llamamos cuota normal simple a la señalada por la

Ley en los tributos fijos y a la que resulta de combinar tipo y base en los variables. Llamamos cuota normal compleja..., al resultado de sumar a dicha cantidad los recargos a favor del Tesoro establecidos por la Ley propia de cada tributo. Dicha suma, entendámoslo bien, constituye la cuota a pagar por una única obligación tributaria"²⁰¹.

Como podemos observar no sólo se da una nueva redacción al artículo 305 Cp, pues se recogen las figuras de las retenciones, y de los ingresos a cuenta sino que la Ley 25/1995 de 20 de julio de reforma de la LGT en este último artículo 58 incluye asimismo dentro del concepto de deuda tributaria en el apartado 1 además de la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta, con la finalidad de adecuarlo a la nueva disposición penal.

Ello, nos indica claramente que el cómputo debe de realizarse sobre la cuota sin incluir ninguno de los demás supuestos recogidos por el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, salvo los recargos exigibles legalmente sobre las cuotas a favor del Tesoro, ya que sí el legislador hubiera tenido esa intención, creemos que así lo habría dispuesto de forma expresa en el precepto, como lo ha hecho con los otros conceptos (retenciones...). Entendemos, pues, que no deben incluirse los demás recargos aún cuando parte de la doctrina haya acogido esta postura respecto al anterior artículo 349, ya que el sentido que parece desprenderse es el del cómputo de la cuota en sentido estricto, en base al significado del artículo 55 de la LGT, y no al de deuda tributaria establecido por el artículo 58 LGT. Además sí tenemos en cuenta el

²⁰¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, 17 edición revisada y puesta al día, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 412-413.

principio de legalidad que impide una interpretación extensiva en perjuicio del reo²⁰², y que los conceptos de cuota y de recargo son distintos, nos parece indiscutible la idea que el legislador ha tenido de referirse estrictamente a la cuota sin abarcar los demás recargos que pudieran ser exigibles sobre la cuota en favor de entes distintos, al estar ante obligaciones diferentes.²⁰³

Así lo entendió también la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de junio de 1993 al declarar que "por cuota defraudada debe entenderse no sólo la definida en el artículo 55 de la Ley General Tributaria sino también los recargos legalmente exigibles a que se refiere el artículo 58.2a) ya que en realidad estos recargos son cuotas tributarias que se unen o incrementan a la cuota que se liquida, formando una cuota

²⁰²MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 270 que se manifiesta en contra de una interpretación extensiva aún cuando admite la inclusión de los recargos cuando se trate de una única obligación tributaria, de la llamada "cuota de formación compleja".

²⁰³Diffiere de esta opinión la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de febrero de 1993 declara que "El recargo provincial no forma parte de la cuota tributaria del impuesto aún cuando integre la deuda tributaria....La Ley General Tributaria... que formula los principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción, conforme reza en su exposición de motivos, en el artículo 58, en su número uno, establece que la deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55, y en su número dos que" *...también formará parte de la deuda tributaria a) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos*" El artículo 55 de la Ley dispone que la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según la cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente, por ambos procedimientos. De modo, pues, que clara y expresamente la Ley básica fiscal excluye del concepto cuota tributaria el recargo provincial de autos, que formará e integrará la deuda tributaria de la que forma parte esencial la cuota, pero no es ni se identifica con la cuota tributaria del impuesto. El tipo del artículo 349 del Código Penal se refiere expresamente a la "cuota defraudada", no a la "deuda tributaria defraudada" concepto éste más amplio en su significación jurídico-fiscal, como se ha razonado....". Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/ FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Todo sobre el fraude tributario", o.p. cit., pág. 91.

de formación compleja, procedente de una única obligación tributaria, cuota en la que el gravamen se recarga sobre el total facturado y cuyos fondos a partir de su aplicación deben posteriormente ingresarse a Hacienda²⁰⁴. Mientras los demás recargos aunque establecidos sobre la cuota, crean obligaciones distintas al establecerse a favor de diferentes entes.

d)Criterios de determinación de la cuantía.-

El apartado dos del artículo 305 establece que "A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación".

El precepto establece diferentes criterios de determinación de la cantidad defraudada según se éste ante tributos periódicos o no periódicos. "Son tributos periódicos aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo. Son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se

²⁰⁴Cfr ibidem.

agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la Ley sólo en cuanto se ha realizado completamente"²⁰⁵

Dentro de los tributos instantáneos podemos distinguir entre aquellos "cuyo hecho imponible se produce aisladamente, desvinculado de la actividad del sujeto", donde no existen obligaciones formales de naturaleza periódica y, "aquellos otros en los que el hecho imponible aparece ligado a una determinada actividad del sujeto" y, que aun siendo de devengo instantáneo, se establecen criterios de periodificación de la declaración. Asimismo, se debe distinguir dentro de los tributos periódicos, entre aquellos en los que el hecho imponible consiste en una situación de estado sin necesidad por tanto de declaración periódica y los que consisten en un hecho imponible de formación progresiva que requieren la declaración periódica²⁰⁶.

Uno de los problemas más importantes que plantea la determinación de la cuota es la posibilidad de acumulación o no de cuotas. El Código establece una serie de reglas, distinguiendo las diferentes clases de su posible acumulación en función de su instantaneidad y periodicidad:

a) en los tributos instantáneos que no requieren declaración periódica no cabe acumulación de cuotas, pues como entiende la mayoría de la doctrina la cuantía defraudada se determina conforme a la

²⁰⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, o.p. cit., pág. 181.

²⁰⁶ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 138.

cuota propia de cada uno de los hechos imponible en concreto²⁰⁷. Así dice el artículo 305 que "la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación". Se²⁰⁸ discutió la infortunada redacción dada por el legislador a los artículos anteriores (319 y 349) y plasmada ahora en el actual, respecto a si la expresión utilizada era correcta y si el legislador quiso con ella dar un significado distinto al de no acumulación de cuotas. Siendo en torno a este punto unánime la opinión respecto a que la intención de la ley era la de la no acumulación de cuotas.²⁰⁹

b) en los tributos periódicos rige la misma regla que para los anteriores, no cabe la acumulación²¹⁰. Ni tampoco cabe ésta en los casos en que los periodos impositivos sean inferiores al año (fallecimiento, divorcio), dado que las deudas tributarias y los sujetos son diferentes.²¹¹

²⁰⁷ Así lo entienden PEREZ ROYO, ibidem., pág. 140; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs. 234-235.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 272.

²⁰⁸ MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 291-292 escribió que la terminología "era incorrecta desde un punto de vista técnico jurídico-tributario, puesto que, en puridad de principios, cada hecho imponible realizado se grava por un sólo concepto" Otros autores entendieron, sin embargo, que la redacción era correcta pues la expresión hacía referencia a casos de tributos de hecho imponible genéricos. Así, ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., *"El delito fiscal"*, en *Crónica Tributaria* núm 25, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pág. 17; igualmente, NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 205.; Vid. AYALA GÓMEZ que recoge claramente la polémica. AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs. 233-234.

²⁰⁹ DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones..."*, o.p. cit., pág. 123 "La cuantía de la defraudación se referirá a la deuda tributaria correspondiente a un solo hecho imponible, con independencia de que el mismo hecho imponible vuelva a ser realizado por el sujeto pasivo del tributo en un breve período de tiempo..."

²¹⁰ MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 292.

²¹¹ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones...."*, o.p. cit. pág. 141.

c) Y por último, en los tributos instantáneos pero de declaración periódica, cabe la acumulación de cuotas de cada periodo impositivo, computándose todas ellas como una sola defraudación. Esta regla rige asimismo para el caso de que los tributos periódicos o de declaración periódica sean inferiores al año natural, dado que "el importe de lo defraudado se referirá al año natural"²¹².

En relación a la determinación, se plantea por otro lado la cuestión de si cabe acumular la cuantía de las defraudaciones de tributos diversos o por el contrario se debe estar a lo defraudado por cada tributo. Entendemos, siguiendo a la doctrina mayoritaria que no es posible la acumulación de tributos diversos, ya que atendiendo a la voluntad de la ley (y a la intención que ha tenido el legislador) nos parece más lógico interpretar que la acumulación debe ser realizada atendiendo a la cuantía defraudada dentro del mismo periodo y en relación a cada impuesto, ya que este es el criterio que la propia Ley recoge en relación con los tributos no periódicos²¹³. Asimismo y de acuerdo con lo razonado, tampoco es posible la acumulación de tributos periódicos y de no periódicos²¹⁴, ni la acumulación de las cantidades defraudadas por

²¹²Ibidem.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria...."*, o.p. cit., págs. 235-236.

²¹³RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 272-273.; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 271-272.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 70.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 92

²¹⁴MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 296.; BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal económico"*, o.p. cit., pág. 578.; QUINTERO OLIVARES, G. *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 1322.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 70.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J.C.,

distintos tributos a la Hacienda estatal, autonómica, local, foral²¹⁵, ya que en este último caso estamos ante sujetos distintos y obligaciones diversas²¹⁶.

En definitiva, no cabe aplicar la figura del delito continuado²¹⁷, aún cuando algún autor se lo haya cuestionado en tanto en cuanto pudiera beneficiar al reo²¹⁸. La regla de que cada defraudación debe determinarse de forma individual de acuerdo a cada concepto tributario concreto, siendo ilícita la suma de las defraudaciones cometidas en varios tributos

"Todo sobre ...", *ibidem.*; ROSSY, J.M., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 57.

²¹⁵MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", *ibidem.* APARICIO PEREZ, A., *ibidem.*; BERDUGO GÓMEZ DE AL TORRE, I. / FERRÉ OLIVÉ, J.C., *ibidem.*; JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., "Los delitos contra la Hacienda Pública", o.p. cit., págs. 58-59.

²¹⁶MARTINEZ PEREZ, C., *ibidem.*; PEREZ ROYO, F., "Los delitos...", o.p. cit., pág. 141; AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación...", o.p. cit., pág. 238.

²¹⁷Así lo ha entendido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 28 de Septiembre de 1990 confirmando la del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Madrid de 9 de Junio de 1990 al impedir aplicar el delito continuado a un sujeto por defraudar cuatro ejercicios en el Impuesto sobre Sociedades, condenándole por cuatro delitos de defraudación tributaria y la STS de 9 de Marzo de 1993. Vid. Jordana de Pozas Gonzalbez que recoge detalladamente esta última sentencia. JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., "Los delitos...", o.p. cit., pág. 59.

²¹⁸Dice Noreña que "En todo caso, las reglas están ahí, y son de obligada observancia: Entiendo, sin embargo, que las mismas no imposibilitan, al menos en un mismo tributo periódico, y una vez constatada en cada período la cuantía por importe superior a cinco millones de pesetas, la construcción de un delito continuado, en beneficio del reo, y de conformidad con el artículo 69 bis del Código Penal y que se darán todos los requisitos de dicho artículo: unidad de sujetos e identidad de ocasiones." NOREÑA SALTO, J.R., "La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos", en *Crónica Tributaria* núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, págs. 243-244; Jordana de Pozas por el contrario entiende que la no admisión del delito continuado no es una solución que pueda ser más perjudicial para el reo que la solución contraria. Así dice que sí tenemos en cuenta que tras la introducción en el Código Penal del artículo 69 bis (ahora regulado el delito continuado en el artículo 74)

aún cuando hayan sido devengadas en el mismo periodo, impide su aceptación²¹⁹.

Por último, cabe cuestionarse si puede sumarse el importe de la cuota defraudada y el de la devolución indebida con objeto de determinar el importe total del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. Enríquez Sancho considera que deben tenerse en cuenta cuando la suma de ambas cantidades supere la cifra establecida por la Ley, en este caso 15.000.000 de pesetas, ya que el tipo está constituido por la defraudación a la Hacienda Pública por cualquiera de las dos formas, de manera que si ambas concurren en la causación del perjuicio patrimonial y se trata del mismo tributo, la cifra total del perjuicio causado es la suma de ellas. Esta es la solución adoptada también por la LGT para la aplicación de sanciones por infracciones graves²²⁰. Es un tipo mixto (acumulativo y/o alternativo); lo importante es que se trate siempre de un mismo tributo;. Si esto es así, al tratarse del mismo hecho (tributo) no existe problema para la acumulación, lo contrario llevaría a otorgar un trato diferente a supuestos iguales; da lo mismo que se eluda el pago de 15.000.000, o que se eludan 10.000.000 y se obtenga la devolución de 5.000.000.

²¹⁹JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., *"El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública"*, en Crónica Tributaria núm. 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, pág. 78.

²²⁰ENRÍQUEZ SANCHO, R., *"Consideraciones sobre el delito fiscal"*, en Crónica Tributaria núm. 53, Insitutos de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 71.

8.-SUJETOS.-

A) SUJETO ACTIVO.-

Una de las cuestiones que mayores dudas ha suscitado es la de determinar si estamos ante un delito común, donde el sujeto activo puede ser cualquier persona, de forma que incluso cabe la defraudación por un tercero o, ante un delito especial, en el que la defraudación sólo puede ser realizada por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Para un sector de la doctrina, el delito de defraudación tributaria es un delito común que puede ser cometido por cualquiera²²¹, atendiendo no sólo al argumento de que la antigua redacción del artículo 319 regulaba de forma específica la imputación de la responsabilidad en los supuestos de tributos debidos por persona jurídica, sino de acuerdo también al artículo 349 que aún cuando establecía una nueva redacción remitiendo al artículo 15 bis las defraudaciones de personas jurídicas, dejaba lagunas si se entendía éste como delito especial al poder crear situaciones de impunidad en los casos de actuaciones desarrolladas por

²²¹Rodriguez Mourullo participa de esta opinión al decir que "... es preciso reconocer que puede ser sujeto activo cualquiera que esté en condiciones fácticas de *defraudar* a la Hacienda mediante elusión de impuestos o disfrute de ventajas fiscales que conciernen a cualquier otro...", RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 259.; LAMARCA PEREZ, C., "Observaciones...", o.p. cit., pág. 784 que señala que "no hay dificultad alguna para que cualquier persona pueda realizar el tipo previsto en el artículo 349".; CORDOBA RODA, J., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág.72.

los representantes tanto legales como voluntarios cuando el sujeto de la acción no coincidiera con el sujeto pasivo del tributo²²².

Pérez Royo en este sentido, razona que es cierto que la redacción del anterior artículo 319 CP exigía un específico ánimo defraudatorio que restringía la realización del tipo a los sujetos pasivos beneficiarios de la defraudación, obstáculo que sin embargo no se da con la redacción dada por el artículo 349 del Código Penal, al dejar de aparecer como un delito de tendencia²²³. Así, "La redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios (por ejemplo la prevaricación o la malversación de fondos). Pero tampoco existen referencias implícitas..."²²⁴, de forma que "Sujetos activos del delito serán, pues quienes realicen efectivamente las acciones u omisiones que integran el tipo de defraudación. En una gran cantidad de supuestos serán los propios sujetos pasivos, en cuanto destinatarios inmediatos de los preceptos cuya infracción da lugar a la defraudación. Pero en el supuesto de que, por la forma en que aparecen estructurada las relaciones entre dicho sujeto y la Administración, el cumplimiento efectivo de dichos deberes recaiga sobre una tercera persona, ésta será considerada, en caso de infracción, como sujeto activo"²²⁵.

²²²PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., págs. 79-81.

²²³Ibidem.

²²⁴Ibidem.

²²⁵Ibidem. En este sentido se manifiesta Enríquez Sancho al declarar que "El tipo del artículo 349 requiere la existencia de una relación jurídica tributaria en la que se hayan

De acuerdo con este parecer Carretero argumenta que, el delito puede ser cometido no sólo por los contribuyentes o los favorecidos por las subvenciones, sino por toda clase de personas, como funcionarios públicos que lo faciliten, asesores que den consejos fraudulentos y, hasta terceros en la relación tributaria o de subvención, al aparecer configurada la Hacienda Pública, como el conjunto de ingresos del patrimonio de una entidad pública y las salidas de ésta, que por ende, puede conllevar una defraudación no sólo de una clase de ingresos tributarios sino también, de otros conceptos como las subvenciones, desgravaciones etc., que exigen su calificación como delito común²²⁶.

b) Sin embargo, frente a este grupo de autores, existe otro sector de la doctrina claramente mayoritario²²⁷, al que nos adherimos, que considera este tipo como un delito especial, que sólo puede ser cometido por un círculo restringido de personas. En este sentido, afirma la sentencia del T.S. de 25 de septiembre de 1990 que sólo puede ser

omitido tributos u obtenido beneficios fiscales, pero no precisa que el sujeto activo sea precisamente el sujeto pasivo de dicha relación. Sujeto activo es la persona que realiza la acción descrita en el tipo, aunque no sea el obligado al pago de la deuda tributaria."; ENRÍQUEZ SANCHO, R., *"Consideraciones sobre el delito fiscal"*, en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 67. Igualmente, De la Peña Velasco, dice que "De la dicción literal de precepto no se deriva en ningún caso que el sujeto activo deba eludir el pago de "sus" tributos sino que lo que se exige es que la conducta defraudatoria conduzca a la elusión del pago "de" impuestos, con independencia de que se trate de impuestos propios o ajenos"; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones..."*, o.p. cit., pág. 59 y también en *"Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 261.

²²⁶CARRETERO PÉREZ, A., *"El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública"*, en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, págs. 58-59.

²²⁷Vid. BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 39 que recoge parte de la sentencia del T. Supremo de 25 de septiembre de 1990 a favor de esta interpretación.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."* o.p. cit., pág. 249.

sujeto activo "el que sea "directamente" tributario acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero, es decir, no todo deudor al Erario Público puede o debe ser considerado como agente comisor de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cual puede ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos"²²⁸ Concretamente, puede ser sujeto activo del delito de defraudación no sólo el obligado al pago de los tributos y el que disfruta ilícitamente de beneficios fiscales, sino también, conforme a la redacción del artículo 305 que amplía los sujetos, el retenedor y el que percibe devoluciones indebidas.

El tipo exige una relación jurídica tributaria previa entre la Hacienda Pública (acreedora) y el sujeto activo (deudor), pudiéndose manifestar la obligación de éste último en base a de tres formas distintas: bien como contribuyente, como sustituto o como responsable²²⁹.

Así dice el artículo 30 de la LGT que "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo" Y que, según el artículo 37-1 de la misma Ley, "La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente".

²²⁸ BERDUGO, Ibidem.

²²⁹ROSSY, J.M., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 62.

Queda, por tanto restringido el ámbito de sujetos activos a las tres figuras mencionadas. Ya que si no, no tendría sentido, como veremos más tarde, el artículo 31 del código penal que extiende la responsabilidad penal a sujetos no cualificados, como en el caso, de los administradores de hecho en la persona jurídica. Por tanto, nos encontramos ante un delito especial propio, por cuanto de no concurrir la cualidad típica en el sujeto activo, el hecho sería atípico.

Sin perjuicio de volver sobre ello más adelante, el problema planteado por la actuación en nombre de otro, se regula en el actual artículo 31 del Código Penal que, a diferencia del anterior artículo 15, recoge tanto la representación de personas jurídicas como físicas. Ambos preceptos han sido objeto de debate, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en cuanto pueden suponer una quiebra del principio de legalidad y culpabilidad; debate que puede hacerse extensible al de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Respecto a los representantes distingue la LGT entre, sujetos con capacidad de obrar que actúan mediante representante y, sujetos sin capacidad de obrar que utilizan a su vez esta figura pero de forma obligatoria. Establece el artículo 43-1 de la LGT que "El sujeto con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario." Y en el artículo 44 que "Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales".

Por lo que se refiere a las entidades que carecen de personalidad jurídica como herencias yacentes, comunidades de bienes etc..., declara el artículo 33 de la LGT que "Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición" y el artículo 39 que "Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas entidades". Por último el artículo 43-4 LGT declara que "en los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad."

La LGT como hemos visto considera como sujeto pasivo obligado tributario no sólo al contribuyente, sustituto y responsable, sino en ciertos casos al representante legal o voluntario, como en el caso de las entidades sin personalidad jurídica, donde será responsable el representante si lo hay, y si no, los miembros que componen la entidad.

No puede ser cualquiera autor o sujeto activo de la defraudación (funcionario, asesor fiscal que asesora mal), sino sólo las personas que

mantengan esa relación crediticia con la Hacienda y a las que la LGT considera sujetos pasivos de esa relación, esto es el contribuyente, sustituto y responsable (por ende, el representante legal y el voluntario)²³⁰. Según esto, sujeto activo o autor será el contribuyente, sustituto o retenedor y, el representante legal o de hecho; los tres primeros actuando en nombre propio, concurriendo en ellos las características típicas de la autoría en estos delitos y los representantes, por su actuación en nombre del sujeto pasivo tributario.

Como dice Martínez Pérez aunque la inclusión en el círculo de sujetos activos de las personas que actúan en nombre de otro resulta político-criminalmente necesaria al contemplar el anterior artículo 15 bis, únicamente las actuaciones en nombre de una persona jurídica y no aludir a los casos de actuación en nombre de personas físicas ni a los de representación de las llamadas uniones sin personalidad jurídica., sin embargo, ello no quiere decir que el delito recogido en el artículo 305 sea un delito común, aún cuando pudiera parecerlo por el hecho de ampliar el círculo de sujetos ya que las normas tributarias restringen el ámbito exigiendo que exista un crédito tributario como requisito o presupuesto previo necesario para la configuración del delito²³¹. De este modo, podrán ser sujetos activos no sólo los sujetos pasivos de la obligación tributaria sino también las personas que estén legitimadas y obligadas al pago sea

²³⁰Rosy considera por el contrario que sólo son sujetos activos del delito el contribuyente, sustituto y responsable sin que quepa la extensión al representante legal o voluntario.; ROSSY, J.M. *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 65.

²³¹MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 275.

en nombre propio o ajeno (así los responsables, sucesores mortis causa o sucesores de explotaciones, y representantes voluntarios o legales).²³²

De lo expuesto deducimos que estamos ante un delito especial propio en el que el sujeto o autor del delito debe reunir determinadas características o cualificaciones personales²³³. Sólo los sujetos que la Ley prevé como obligados a cumplir las prestaciones tributarias pueden realizar la defraudación descrita por el artículo 305. En este precepto, se requiere como presupuesto previo, tal como explicamos en su momento, la existencia de una relación jurídica tributaria entre la Hacienda Pública (acreedora) y el obligado tributario (deudor). Sólo los sujetos que reúnan por la ley esa calificación de obligados tributarios podrán ser considerados como autores del delito, los demás sujetos que no reúnan esa condición pero que ayuden a la realización del delito deberán ser calificados como extraneus.

Por tanto, no podrán ser autores del delito los asesores que aconsejen fraudulentamente, ni los funcionarios que ayuden a la realización de la defraudación, dado que no reúnen las condiciones personales impuestas por la Ley. Se les podrá exigir responsabilidad penal por otros conceptos pero no por el de autor; nadie puede defraudar por otro. La ley determina quienes tienen capacidad de contribuir y sólo los que creen el nacimiento del hecho imponible y reúnan la capacidad económica superior a 15.000.000 de pesetas podrán ser calificados como autores del posible delito de defraudación. Además no hay que olvidar

²³²Ibidem, pág. 276.

²³³ AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código

que la Ley impone la obligación personal de reconocer y firmar la declaración tributaria. Precisamente esta necesidad de firma, avala la tesis defendida, en cuanto si, a pesar de un asesoramiento, información o incluso realización material fraudulenta, el obligado tributario no firma la declaración, ésta quedaría sin efecto; por tanto, el dominio funcional del hecho queda siempre en manos del obligado, o quien actúe en su nombre, único que puede presentar la declaración engañosa, capaz de originar el perjuicio para la Hacienda Pública. Cualquier gestor, cualquier persona puede realizar la declaración de otro, incluso presentarla por otro, pero sólo el titular puede reconocer y firmar la declaración, de tal manera que sólo él queda obligado respecto a la Hacienda Pública por los datos y estados patrimoniales reconocidos y, naturalmente, sólo él puede responder penalmente de ese reconocimiento. El gestor, asesor o tercero podrá responder penalmente, pero no en concepto de autor, pues la ley no les otorga esa calificación, dado que no son sujetos pasivos tributarios. y por ende no recae en ellos el deber fiscal de contribución por otro. Estas personas podrán, dependiendo de las circunstancias ser *inductores, cooperadores necesarios, partícipes en general*. No vamos a extendernos sobre ello, sin embargo, puesto que se rigen por las reglas generales de la participación en delitos especiales.

El delito de defraudación tributaria exige una violación consciente y un ánimo fraudulento de ese deber tributario, de forma que sólo las personas sobre las que la Ley impone el deber (contribuyente, sustituto, responsable) podrán ser sujetos activos del delito²³⁴.

Penal", o.p. cit., pág. 249.

²³⁴ Ibidem, págs. 252 y 253.

a1) Personas físicas:

El artículo 31 introduce la representación de persona física, "El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre".

La falta de previsión de este supuesto en el artículo 15 bis²³⁵ fue criticada por la mayoría de la doctrina.

Algunos autores intentaron solucionar el problema acudiendo a una ampliación del ámbito de los intranei²³⁶. Así Martínez Pérez, considero que el inconveniente "quedaría solventado en virtud de la reformulación de la esfera de sujetos activos y, en atención a ello, la solución que se extraería sería válida no sólo en hipótesis de representación de personas jurídicas, sino también de personas físicas"²³⁷. Resolvía igualmente de esta forma los problemas de las

²³⁵ El antiguo artículo 15 bis declaraba que "El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo."

²³⁶ MARTINEZ PEREZ, C., "Delitos contra la Hacienda Pública", o.p. cit., pág. 300.;Vid. AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria..",o.p. cit., pág. 257.

²³⁷ MARTINEZ PEREZ, C., ibidem.

actuaciones fraudulentas de entes carentes de personalidad jurídica que no quedaban abarcados por el antiguo artículo 15 bis²³⁸.

Ayala por su parte, de manera acertada, entendió que para solventar los problemas no era necesario acudir a una ampliación de la esfera de los sujetos idóneos en el caso específico de las entidades sin personalidad jurídica, ya que las personas físicas, componentes de esos entes carentes de personalidad jurídica debían ser considerados como sujetos pasivos de acuerdo con el artículo 39 de la LGT, que les declaraba responsables solidarios, y por ende, sujetos pasivos "*stricto sensu*"²³⁹.

En lo concerniente a la representación específica de personas físicas, tampoco la solución era pacífica. Los problemas se planteaban en relación con dos supuestos: la representación de colectivos sin personalidad jurídica, y la de las personas físicas.

En relación con el primero, Martínez Pérez consideraba que la solución pasaba por ampliar el círculo de los intraneus. Para Ayala Gómez, no era preciso considerar sujeto activo y, consecuentemente autor, a personas diferentes a las comprendidas en el texto, por cuanto las personas físicas integrantes de estos entes, de acuerdo con el artículo 39 de la LGT, los declaraba responsables solidarios. Adoptó la tesis de la autoría mediata, como forma de solución, admitiendo que ésta cabía como instrumento doloso no cualificado en estos delitos especiales propios²⁴⁰. De manera que el representante legal o voluntario, que realizaba la defraudación en

²³⁸ *Ibidem*.

²³⁹ AYALA GOMEZ, I., "*El delito de defraudación tributaria...*", o.p. cit., pág. 258.

²⁴⁰ *Ibidem*, pág. 254.

nombre y por cuenta de su representado, confluendo los requisitos exigidos en orden a otros aspectos de la tipicidad, debía ser considerado, según los casos, como un partícipe, cómplice, cooperador o inductor, y el representado, el sujeto pasivo, como autor mediato²⁴¹.

Se dejaban sin resolver, sin embargo, determinados casos en los que el representante actuaba por ideación propia y sin contar con el representado inimputable (incapaz, menor, representado que no actúa dolosamente.), en los que se producía la impunidad²⁴².

Ahora con la introducción del artículo 31 se salvan parte de estos problemas, al recogerse de forma expresa los supuestos de representación de personas físicas; se considera autor de la defraudación al que actúe en nombre o representación de otro, ya sea la representación legal o voluntaria, aún cuando no concurren en él las condiciones o cualidades correspondientes a la figura del delito, pero sí tales circunstancias se dan en la persona en cuyo nombre y representación obre.

²⁴¹ Ibidem, pág. 255.; Sobre autoría mediata véase, GIMBERNAT ORDEIG, E., *"Autor y cómplice en Derecho Penal"*, 1966.; HIRSCH, *"Acerca de los límites de la autoría mediata"*, Presupuestos para la Reforma Penal, Univ. La Laguna, 1992, págs. 105 y sgs.; QUINTERO OLIVARES, *"Los delitos especiales y la teoría de la participación"*, 1974.; RODRIGUEZ MOURULLO, *"El autor mediato en Derecho Penal Español"*, en ADPCP, 1969, págs. 461 y sgs.; MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, 4 edición, Barcelona, 1996, págs. 371-378.

²⁴² BAJO FERNANDEZ, M., *"Manual..."*, en Bajo Fernández, M./ Perez Manzano, M./ Gonzalez Suárez, C., o.p. cit., pág. 300.; PEREZ ROYO, F., *"Los delitos..."*, o.p. cit., pág.230.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación..."*, o.p. cit., págs. 256-257.

a2) Personas Jurídicas:

El delito de defraudación tributaria al igual que otros delitos, tanto comunes como especiales plantea el problema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La cuestión, en este momento de las más debatidas por la doctrina, y con una indudable repercusión práctica, adquiere relevancia en el delito fiscal en cuanto el sujeto pasivo del tributo, es la persona jurídica.

Un sector doctrinal minoritario considera posible someter a las personas jurídicas a penas y medidas de seguridad, superando el tradicional principio "*societas delinquere non potest*"²⁴³. Mientras que la doctrina mayoritaria defiende la tesis contraria, alegando que ésta carece de verdadera capacidad penal, -de conciencia y voluntad-, pudiéndose únicamente establecer medidas no sancionadoras de carácter preventivo, asegurativo o reparatorio²⁴⁴

²⁴³ZUGALDIA ESPINAR, J.M., "*Conveniencia político-criminal e imposibilidad dogmática de revisar la formula tradicional societas delinquere non potest*", CPC, núm. 11, 1980, pág. 67 y sgs.; Rodríguez Ramos, pide la revisión del principio "*societas delinquere non potest*", no sólo en base a razones político-criminales de prevención, sino también en razones dogmáticas y de defensa de derechos fundamentales de las personas físicas, y propone cambiar los conceptos de acción y culpabilidad al modo jakobiano y elaborar nuevos conceptos de acción y culpabilidad sólo para las personas jurídicas.; RODRIGUEZ RAMOS, L., "*Societas delinquere non potest!*", Nuevos aspectos dogmáticos y procesales de la cuestión, La Ley, núm. 4136, año XVII, 3 de Octubre de 1996.

²⁴⁴GRACIA MARTIN, L., "La responsabilidad penal del directivo, organo y representante de la empresa en el Derecho Penal Español", Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una <<actuación en lugar de otro>>, en <<Hacia un Derecho Penal Económico Europeo>>, Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann, Estudios Juridicos, 1995, págs. 88-90.; BAJO FERNÁNDEZ, M., "*De nuevo sobre la responsabilidad criminal de las personas jurídicas*", en ADPCP, 1981, págs. 371-379.; PÉREZ MANZANO, M., "*La responsabilidad penal de las Personas Jurídicas*", en Actualidad Penal núm. 2/9, de 15 de enero de 1995, pág. 27.

Las fórmulas empleadas en el Derecho Comparado se pueden clasificar en:

a) una forma "impropia de responsabilidad" basada en la idea de indemnización y pago a cargo de la persona jurídica, sin perjuicio de la repetición que ésta pueda hacer contra la persona física criminalmente responsable. Criterio observado en Bélgica e Italia²⁴⁵...

b) una llamada "propia indirecta" que permite en determinados supuestos de actuación en nombre e interés de la persona jurídica imputar a ésta sanciones específicas por el delito de una persona física. Se sigue en España, Dinamarca, Grecia, Irlanda y Reino Unido.²⁴⁶

c) por último una "propia directa" que permite la sanción directa a la persona jurídica sin perjuicio de que se sancione igualmente a la persona física que ejecute la acción prohibida. Esta solución es la mantenida por el Código Penal francés de 1994²⁴⁷.

En nuestra legislación se utiliza el criterio de responsabilidad propia indirecta. La doctrina dominante²⁴⁸ entiende que las personas jurídicas aún cuando

²⁴⁵ BACIGALUPO ZAPATER, E., *"Informe-relación sobre la responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas en los países de la Unión Europea"*, inédito, págs. 21 y sgs.; citado por ZUGALDIA, J.M., *"Capacidad de acción y capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas"*, o.p. cit., pág. 618.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ *Ibidem*.

²⁴⁸ BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal económico aplicado a la actividad empresarial"*, o.p. cit., pág. 113.; GRACIA MARTÍN, L., *"El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I. Teoría general"*, Zaragoza, 1985, pág. 7 y sgs.; del mismo, *"La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas"*, en *Actualidad Penal*, 39,

se las puede reconocer una capacidad de acción en sentido técnico jurídico, primordialmente en el ámbito del Derecho privado (capacidad para celebrar contratos, capacidad para ser sujeto pasivo del tributo...), carecen sin embargo de esa capacidad de acción desde el punto de vista del Derecho Penal, de acuerdo con el principio "*societas delinquere non potest*". La persona jurídica no puede realizar la acción natural exigida por el Derecho Penal al faltarle las facultades de conciencia y voluntad, en sentido psicológico, propias de la persona física.

Sin embargo, otro sector considera necesario superar el mencionado principio "*societas delinquere non potest*", como ya han hecho algunos ordenamientos del Derecho Comparado para poder exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas. Así Zugaldía propone, en este sentido, revisar los conceptos tradicionales de acción, culpabilidad y pena, ya que la imposición de cualquier sanción (pena, medida de seguridad o sanción administrativa) requiere la determinación de las condiciones bajo las que una persona jurídica puede realizar acciones u omisiones (principio de legalidad) y convertirse en culpable (principio de culpabilidad)²⁴⁹. De acuerdo con la STC de 19 de diciembre de 1991, admite la capacidad de las personas jurídicas para infringir normas y por tanto su reprochabilidad aunque de forma distinta a la de las personas físicas. "En concreto,

1993, pág. 589.; CEREZO MIR, J., "*Curso de Derecho Penal*", Parte General, I, 3 edición, Madrid, 1985, pág. 297.; RODRIGUEZ RAMOS, L., "*Medidas de seguridad aplicables a las personas jurídicas en el Proyecto de Código penal*", La Ley, 1980, págs.1004 y sgs.; MIR PUIG, S., "*Derecho Penal. Parte General*", 3 edición, Barcelona, 1990, pág.185.; del mismo, "*Adiciones al Tratado de Jeschek*", Barcelona, 1981, págs. 308-309.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "*Las actuaciones en nombre de otro*", en ADPCP, 1984, págs. 23-24.; CORDOBA RODA, J., "*La responsabilidad penal de los Administradores de Compañías Mercantiles*", Revista Jurídica de Cataluña, 1987, págs. 33 y sgs.; del mismo, "*Delincuencia económica y responsabilidad de los representantes de Sociedades Mercantiles en Derecho Español*", en Estudios Penales y Criminológicos, X, Universidad de Santiago de Compostela, 1987, págs. 129 y sgs.

²⁴⁹ ZUGALDIA, J.M., "*Capacidad de acción y capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas*", en Cuadernos de Política Criminal núm. 53, 1994, págs. 615-616.

sobre la culpa, este Tribunal ha declarado que, en efecto, la Constitución española consagra sin duda el principio de culpabilidad, que rige también en materia de infracciones administrativas, pues en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del "*ius puniendi*" del Estado, resulta inadmisibles en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa. Todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho Administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y de la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz²⁵⁰.

Exige, pues, la derogación del principio por razones de prevención y lucha efectiva contra esas formas de criminalidad²⁵¹.

²⁵⁰ *Ibidem.*, pág. 616.

²⁵¹ *Ibidem.*; del mismo, "*Conveniencia político-criminal e imposibilidad dogmática de revisar la forma tradicional societas delinquere non potest*", en CPC, 11, 1980, pág. 70.

Jakobs partiendo de los conceptos que el mismo establece de acción y culpabilidad considera capaces a las personas jurídicas. Declara que lo que el Derecho Penal va a valorar no son acciones en sentido naturalístico sino sujetos de responsabilidad, que en el caso de las personas jurídicas se manifiestan por la capacidad, acuerdo y actuación del órgano. La culpabilidad del órgano no conlleva implícitamente la culpabilidad de la propia persona jurídica, así no será culpable de los actos que realice el órgano fuera del ámbito de los estatutos o cuando el órgano no haya sido elegido voluntariamente por la persona jurídica²⁵².

Otros autores partiendo en todo caso de la dogmática tradicional y conforme a las reglas generales de autoría mediata y coautoría, afirman la capacidad de acción de las personas jurídicas expresada a través de la actuación de sus órganos y representantes²⁵³.

No obstante la posición mayoritaria en nuestro país sigue defendiendo la incapacidad de la persona jurídica para ser autor de un delito, acudiendo, para satisfacer las necesidades preventivas, a otros tipos de sanciones como pueden ser las medidas de seguridad o las consecuencias accesorias.

Estas medidas o consecuencias se establecen de forma accesoria a la pena impuesta por la actuación delictiva individual, lo que cuestiona su naturaleza jurídica

²⁵² JAKOBS, " *Strafrecht*", Allgemeiner Teil. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre. 2 Auflage, núms. 43-45, pág.149.; citado por ZUGALDIA, o.p. cit., pág. 623.

²⁵³ HIRSCH, "Die Frage der Straffähigkeit von Personenverbände", De Gruyter, Heft 133, 1993, págs.16 y sgs.; BRENDER, "Die Neuregelung der Verbandstäterschaft im Ordnungswidrigkeitenrecht", Freiburg/Berlin, 1989, págs 4 y sgs.; TIEDEMANN, "NJW", 1988, págs. 1172 y sgs.; Cfr. ZUGALDIA, J.M., "Capacidad de acción...", o.p. cit., pág. 624.

que, parece tener mucho en común con las medidas administrativas²⁵⁴. Además, como aclara Silva, éstas medidas pueden afectar de manera grave a los trabajadores y socios de la empresa que no han tenido conocimiento ni han participado en la actuación delictiva, ocasionándoles perjuicios importantes al privarles de importantes derechos reconocidos constitucionalmente²⁵⁵. Por otro lado, nos encontramos con el problema de que si se establecen sanciones pecuniarias a la empresa, aún cuando éstas sean de elevada cuantía, la propia empresa puede preverlas, contabilizándolas en sus balances y arriesgarse a cometer el hecho delictivo²⁵⁶.

En nuestra legislación, las cuestiones relativas a la responsabilidad de las personas jurídicas se intenta resolver a través del artículo 31 del Código Penal que viene a sustituir al antiguo artículo 15 bis. Este precepto declara responsables penalmente por la actuación defraudatoria de la persona jurídica, no a ésta que como ya hemos dicho carece de capacidad penal, sino a los administradores o, representantes de ésta. Dice concretamente el precepto "El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre".

²⁵⁴ SILVA SANCHEZ, J.M., *"Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en Derecho Español"*, en Fundamentos de un sistema europeo de derecho penal, Libro Homenaje a Claus Roxin, Barcelona, 1975, pág. 364.

²⁵⁵ Ibidem.

²⁵⁶ Ibidem.

Resuelve parcialmente el problema al extender la autoría a los representantes o administradores que hayan actuado en nombre de la persona jurídica, aún cuando en ellos no concurren los requisitos exigidos por el delito especial propio, es decir, aunque no se dé en ellos el presupuesto jurídico previo, la relación jurídico tributaria de obligada existencia entre el contribuyente (en este caso persona jurídica, con capacidad contributiva al tener una cuota superior a 15.000.000 de pesetas), y la Hacienda Pública. Pero no soluciona la cuestión para el caso de que se mantenga que el delito de defraudación es un delito común, así como tampoco si estamos ante supuestos en los que existe falta de acción por parte del representante²⁵⁷.

Por otra parte, en la práctica, la empresa (persona jurídica) actúa a través de una estructura organizada de forma jerárquica, que plantea dos tipos de problemas. Por la propia forma de organización, la "responsabilidad" o "ejecución", es el producto de la actividad de varias personas que, pueden realizar actos ejecutivos o preparatorios que, aplicado al delito objeto de estudio, desembocan en la defraudación; Algunos de esos actos son realizados por empleados que desconocen el verdadero sentido de su actuación; en segundo lugar, no es infrecuente el denominado "hombre de paja", que va a asumir la responsabilidad, permitiendo que la Empresa pueda continuar con su actividad²⁵⁸. "Pero si en la empresa se persigue un plan delictivo, este sistema interno de información ofrece tantas posibilidades para la ocultación, la confusión y la generación de lagunas que las investigaciones se agotan ya la mayor parte de las veces en uno de los niveles más bajos de la jerarquía de la empresa, de modo que la dirección puede comprar

²⁵⁷ ZUGALDIA ESPINAR, J.M., *"Capacidad de acción..."*, o.p. cit., pág. 627.

²⁵⁸ Vid. SILVA, J.M., *"Responsabilidad penal de las empresas..."*, o.p. cit., pág. 364.

una especie de "cédula de absolución automática" mediante la financiación de un colaborador subalterno dispuesto de antemano como chivo expiatorio'²⁵⁹

Tanto en uno como en otro caso, el establecer la responsabilidad no es una labor fácil; más cuando en la práctica por el "responsable empresarial" no se dan ordenes precisas que impliquen la comisión de un delito, pero si que conduzcan a ello al poner en primer término la eficacia, rentabilidad y productividad.

Nuestro Código Penal recoge en los artículos 127 a 129 las denominadas consecuencias accesorias, disponiendo en particular para la persona jurídica el artículo 129 que: "1. El Juez o Tribunal, en los supuestos previstos en este Código, y previa audiencia de los titulares o de sus representantes legales podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias:

a) Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal no podrá exceder de cinco años.

b) Disolución de la sociedad, asociación o fundación.

c) Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años.

d) Prohibición de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviere carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años.

²⁵⁹SCHÜNEMANN, B., *"La punibilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva europea"*, en Hacia un Derecho Penal Económico Europeo, Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann, Universidad Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 1992, pág. 574.; del mismo, *"Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa"*, ADPCP , 1988, págs. 529-558.

e) La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo necesario sin que exceda de un plazo máximo de cinco años.

2. La clausura temporal prevista en el subapartado a) y la suspensión señalada en el subapartado c) del apartado anterior, podrán ser acordadas por el Juez Instructor también durante la tramitación de la causa.

3. Las consecuencias accesorias previstas en este artículo estarán orientadas a prevenir la continuidad en la actividad delictiva y los efectos de la misma."

Nos parece acertada la solución de establecer junto a la responsabilidad penal de la persona o personas individuales (administrador, representante...), otra serie de sanciones o medidas, aunque como ya hemos dicho anteriormente, puede producir problemas de aplicación, al poder afectar en determinados supuestos a los derechos constitucionales de los socios y de los trabajadores. Por ello, junto a estas medidas, quizás sería conveniente, establecer otras no tan drásticas como la clausura o disolución de la Empresa, así por ejemplo, la pérdida de beneficios fiscales etc.,²⁶⁰ que, en todo caso, determinaría el Juez atendiendo a las condiciones y circunstancias en que se encuentre la empresa, intentando que la consecuencia aunque afecte a la actividad empresarial, no incida de forma importante en los intereses de los socios y trabajadores.

Por otro parte, el artículo 31 es criticable, al igual que lo era el anteriormente artículo 15 bis, por su redacción que parece establecer un criterio de imputación a los representantes y administradores de la persona jurídica con independencia de su actuación, lo que se traduce en "una inadmisibile responsabilidad objetiva, al

²⁶⁰ Ibidem, pág. 366.

conectarse la pena a la mera condición de representante o administrador²⁶¹. A pesar de ello, consideramos, de acuerdo con la interpretación dada al anterior artículo 15 bis del Código Penal, que la atribución de la responsabilidad al representante requiere algo más que la mera función; deberá haber realizado la ejecución material del hecho. El respeto a los principios inspiradores del Derecho Penal de un Estado Social y Democrático de Derecho requiere la realización material; establecer la responsabilidad implica poderlo atribuir objetiva y subjetivamente.

Igualmente se le puede recriminar como también se hacía al anterior artículo 15 bis, la falta de referencia al tema de la sanción, si al representante o administrador les corresponde la misma pena que al autor o, una pena atenuada.

En conclusión, el artículo 31 viene a resolver parte de los problemas al concretar la responsabilidad de las personas jurídicas a los representantes y administradores, pero deja sin solventar muchos otros. Así como por ejemplo, determinar cuando generan éstos responsabilidad, o, qué ocurre si el autor del delito ha sido un sujeto distinto al representante²⁶², o cuando el representante actúa en su propio interés y no en el de la persona jurídica.

De acuerdo con la doctrina entendemos que se hace necesaria siempre una equivalencia material entre los elementos de los sujetos actantes y los relativos al sujeto idóneo del delito especial²⁶³, en orden a poder exigirles responsabilidad penal.

²⁶¹Ibidem, pág. 376.

²⁶²GRACIA MARTIN, L., *"La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el Derecho Penal Español"*, o.p. cit., pág. 98.

²⁶³Ibidem, pág. 378.; GRACIA MARTIN, L., *"Responsabilidad de directivos"*, o.p. cit., pág. 37.

Y que "quien ha asumido la tarea de cumplimiento de los deberes de otro que están garantizados con pena se ha colocado en la misma posición del sujeto idóneo y en el caso de infringirlos habrá realizado el mismo injusto"²⁶⁴, con lo que cabrá la ampliación de la autoría del delito especial al representante del sujeto idóneo.

Por otro lado se nos plantea el caso de las entidades sin personalidad jurídica, si quedan incluidas dentro del término "otro", o éste hace referencia únicamente a las personas físicas como parece desprenderse de la redacción del precepto. Si fuera así nos seguiríamos encontrando con una laguna de punibilidad.

B) SUJETOS PASIVOS DEL DELITO.-

Como ya hemos dicho en páginas anteriores se exige una relación jurídica previa entre el sujeto obligado a satisfacer el tributo (sujeto activo del delito) y el sujeto acreedor que como titular del crédito, debe percibir de manera puntual y de forma completa los tributos.

El artículo 305 considera titulares de ese interés o crédito, de percibir, gestionar y recaudar los impuestos, a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local., así como también a la Hacienda de las Comunidades Europeas y aquí está la novedad., ya que anteriormente no se hacía ninguna alusión a las defraudaciones a la Hacienda de las Comunidades Europeas.

²⁶⁴Gracia Martín, L., "La responsabilidad del directivo, órgano...", o.p. cit., pág. 98.

b1) Hacienda Estatal.-

El artículo 133 C.E. establece que : "1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".

E igualmente en el Título Preliminar de la Ley General Tributaria "Principios generales del orden tributario", se recoge en los artículos 2 y 5 la potestad originaria del Estado y la derivada a las Comunidades autónomas y Corporaciones Locales. Así dice el artículo 2 que "la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes". Y el artículo 5 que "Las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecer pero sí exigirlos, cuando la ley lo determine".

Como se deduce de estos preceptos el "Estado es el principal titular del poder financiero" al que se le otorga la facultad originaria de crear tributos²⁶⁵.

b2) Haciendas Autonomicas.-

Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.(artículo 133-2 C.E.). El artículo 157 CE determina los

²⁶⁵ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 47.

recursos de las Comunidades Autónomas que según el apartado 1. a) estarán constituidos por Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. El apartado 3 establece la forma en que se regulará el ejercicio de las competencias. Así, "Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades Autónomas y el Estado".

Junto a estas normas hay que destacar de acuerdo con los dictados de la CE, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 8/1980 de 22 de septiembre²⁶⁶ que declara la autonomía financiera que tienen las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de competencias que deberán adecuarse a la Constitución, a las Leyes y a sus respectivos Estatutos (artículo 1 LOFCA).

Gozan, por tanto, las Comunidades Autónomas de impuestos propios, (que por otro lado, no pueden de acuerdo con la LOFCA recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado ni gravar bienes, hechos, actividades realizadas o rentas generadas fuera del territorio correspondiente a cada una de ellas), de impuestos cedidos (impuestos establecidos y regulados por el Estado cuyo producto se atribuye a una Comunidad Autónoma) y por último de recargos sobre impuestos estatales, (la LOFCA declara que las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre impuestos cedidos e igualmente sobre no cedidos que graven la renta y patrimonio de personas físicas que estén domiciliadas en su territorio siempre que no supongan una minoración en los ingresos del Estado)²⁶⁷.

²⁶⁶ En adelante L.O.F.C.A.

²⁶⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Curso de Derecho Financiero Español"*, o.p. cit.,

De acuerdo con lo establecido se desprende que las Comunidades Autónomas además de los tributos que le son cedidos, tiene potestad para establecer y gestionar sus propios tributos²⁶⁸.

El problema se plantea como dice Pérez Royo en los tributos estatales que son cedidos a las Comunidades Autónomas, en donde la defraudación parece afectar a las dos Haciendas²⁶⁹. Según este autor, el sujeto afectado es la Comunidad Autónoma que es la que realiza la función tributaria, al gestionar y recaudar los tributos aunque sea por delegación de la Hacienda del Estado. Solventándose los problemas de reparto, en los casos de participación de la recaudación entre las distintas Haciendas Estatal, Local, Autonómica, mediante la consideración como sujeto pasivo al que verdaderamente ha realizado la gestión y recaudación con independencia de que después el producto se reparta entre ellas²⁷⁰.

Sin embargo, nosotros entendemos que si el bien jurídico es el orden socioeconómico, sujeto pasivo del delito es quién, a consecuencia de la

pag.282-283.

²⁶⁸ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 268.

²⁶⁹ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria..."*, o.p. cit., pág. 84.; Participa de la misma opinión, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 268 nota 539 bis.; no así, por el contrario, De la Peña quién considera que en esos casos el sujeto pasivo es la Hacienda Estatal: "Si se admitiera que lo que dicha norma protege es el derecho de crédito del Ente público habría que convenir en que en este caso del tributo cedido el sujeto pasivo sería la Hacienda de la Comunidad Autónoma... Pero no parece necesario insistir en que no se comparte el mencionado punto de vista y consiguientemente, y en la medida en que se trata de un tributo creado por el Estado, la defraudación del mismo atenta contra los intereses del propio Estado y por tanto se está eludiendo el pago de un impuesto de la Hacienda del Estado."; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones sobre el delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 77

²⁷⁰ PEREZ ROYO, F., *ibidem*.

defraudación, no percibe los ingresos necesarios para poder atender sus finalidades y objetivos, que puede ser quién recauda y gestiona en nombre propio, pero no quién lo hace por cuenta de otro.

b3) Haciendas Locales.-

El artículo 142 CE dispone que "Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

Las Corporaciones Locales son titulares asimismo de la gestión tributaria de los recursos que la ley les concede. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988 de 28 de Diciembre permite a los municipios establecer recargos sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales cuando así lo prevea la legislación de la respectiva Comunidad. Las Provincias se pueden financiar a través de la participación en tributos estatales y un recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas²⁷¹.

El Texto Refundido de las disposiciones legales de Régimen Local de 1986 consideró como recursos de las Corporaciones Locales a las Contribuciones territoriales Rústica y Urbana; Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas; e Impuestos municipales: sobre solares; de Radicación; sobre Circulación de Vehículos; sobre el Incremento del valor de los

²⁷¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Curso de Derecho Financiero Español", o.p. cit., pág. 284.

terrenos; sobre la Publicidad; sobre gastos suntuarios y por último, participaciones y recargos²⁷².

Posteriormente la Ley Reguladora de las Haciendas Locales varió el sistema de impuestos atribuyendo a los Municipios con carácter obligatorio: a) el impuesto sobre bienes inmuebles b) impuesto sobre actividades económicas ,c) impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Y con carácter potestativo: a) impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. b) Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana²⁷³.

En definitiva las Haciendas Locales son sujetos pasivos de la defraudación, aún cuando en la práctica parezca muy difícil la comisión de estos delitos contra estos entes por exigir el tipo que la cuota defraudada exceda de 15.000.000 de pesetas²⁷⁴.

b4) Hacienda de la Comunidad Económica Europea.-

El artículo 305-3 del Código Penal considera sujeto pasivo del delito de defraudación a la Hacienda de las Comunidades. Dice que "Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades siempre que la cuantía defraudada

²⁷² Ibidem.

²⁷³ Ibidem.

²⁷⁴ BERDUGO GÓMEZ, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 48.; en el mismo sentido, JORDANA DE POZAS, GONZÁLEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 92.

excediere de cincuenta mil ecus". Las penas serán según dispone el apartado 1 del artículo 305: prisión de uno a cuatro años y multa de 100% al 600% de la cuantía defraudada.

Este precepto parece atender a las defraudaciones que se realicen contra los ingresos tributarios de las Comunidades Europeas (retenciones, ingresos a cuenta, devoluciones, beneficios fiscales) mientras que el artículo 306 parece referirse al gasto (a las subvenciones y ayudas)²⁷⁵, al declarar que "El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de las Comunidades u otros administrados por éstas, en cuantía superior a cincuenta mil ecus, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía", ya que si no, no tendría ningún sentido la introducción de los dos artículos. .

A pesar del empleo del término <<Comunidades>> sin especificar más, éste se refiere a las Comunidades Europeas y no a las Comunidades Autónomas, al hacer referencia a los ecus²⁷⁶, para determinar la cantidad, a partir de la cual el hecho se considera delito.

Los artículos 305-3 y 306 protegen por primera vez en nuestro derecho los intereses financieros de las Comunidades Económicas Europeas. Con ello se da un paso importante hacia delante, pero se deja sin resolver el problema de la protección de sus recursos financieros. Estos deben ser amparados a través de cada uno de

²⁷⁵ Así lo entiende BANACLOCHE, J., "Los delitos fiscales", en Doctrina, "Los delitos Fiscales", pág. 13.

²⁷⁶ *Ibíd.*

los sistemas jurídico administrativos y penales de los estados nacionales miembros²⁷⁷, al carecer la Comunidad de un orden penal propio²⁷⁸.

En muchos casos, ello da lugar a una discriminación derivada de la disparidad legislativa y de criterios mantenida por cada uno de los países en donde se dé la defraudación²⁷⁹. Se hace pues aconsejable y necesaria la armonización²⁸⁰ de los tipos penales nacionales con el fin de evitar desigualdades y perjuicios en la aplicación de las sanciones penales. La propia Resolución 91/C 328/01 del Consejo de la CE de 13 de noviembre de 1991 solicita el impulso de esa armonización.

Con independencia de la opinión que se sustente sobre una posible uniformidad de la legislación penal europea en materia tributaria, el reconocimiento de la Hacienda Comunitaria, hace imprescindible llegar a esa unificación, evitando situaciones discriminatorias. La necesidad de tutela penal de estos intereses de la Unión, ya que resulta preciso dotar a la Comunidad de recursos propios, con igual finalidad que la señalada para los estatales.

²⁷⁷ Choclán Montalvo, J.A., „Notas al Proyecto de reforma del delito fiscal„, en Actualidad Jurídica Aranzadi, año V, núm. 194, Madrid, abril, 1995, pág.2.

²⁷⁸ Ibidem.

²⁷⁹ Como aclara Bacigalupo "La elusión de los recargos a las importaciones o de los derechos de exportación, así como la elusión del pago de otros impuestos, como el I.V.A., que afectan a la recaudación del presupuesto comunitario, cuenta con una respuesta penal, sin embargo, es extraordinariamente diversificada, no tanto en lo que refiere a los presupuestos de la pena como a las consecuencias jurídicas previstas en dichas legislaciones".Bacigalupo, E., "Evolución de los modelos legislativos europeos para la protección de las finanzas públicas y comunitarias", en Política Criminal y Reforma Penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1993, pág.119.

²⁸⁰ "En consecuencia, parece que en esta materia se requiere fundamentalmente una armonización de las consecuencias jurídicas de los ilícitos punibles, inclusive las accesorias. De todos modos no se debería excluir una armonización de la técnica de los tipos penales, que en la actualidad difiere considerablemente y puede generar una aplicación desigual del Derecho en el marco de la C.E.". Ibidem.

Incluso podría mantenerse, sin dificultad una igualdad en relación con el interés protegido, ya que, en el fondo se trata de mantener un determinado orden socioeconómico, similar en todos estos países, con independencia de peculiaridades propias.

Desde esta óptica puede resultar contradictoria la vigencia de la Ley Orgánica 7/82 relativa al Contrabando, regulando toda la materia de aranceles aduaneros y de protección de la política comercial de la Comunidad Europea a extramuros de la regulación del delito de defraudación²⁸¹.

9.- DOLO Y LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INJUSTO.-

A) DOLO.-

El artículo 305 configura el delito de defraudación como eminentemente doloso, al no especificar que éste pueda cometerse por imprudencia como exige el artículo 12²⁸² del Código Penal de acuerdo con la redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de Noviembre.

²⁸¹ Esta observación es recogida ya por CHOCLÁN MONTALVO , J.A., en *"notas al Proyecto de reforma del delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 2.

²⁸² El Artículo 12 declara que "Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley" y, dado que el precepto dedicado a la defraudación tributaria no manifiesta expresamente que ésta se pueda cometer imprudentemente, nos encontramos ante un tipo doloso.

El hecho de que el legislador haya establecido este delito como de tipo doloso nos parece acertado ya que viene a solucionar la enorme casuística que la doctrina sobre este tema se había planteado. Ya desde la reforma de 1977, la postura mayoritaria defendía la idea de reducir la criminalización a los comportamientos dolosos²⁸³, Ello nos parece lógico ya que se adecua no sólo las pretensiones requeridas por los principios de intervención mínima y de non bis in idem, sino también a la propia naturaleza del delito.

El tipo exige un desvalor de acción que se expresa a través del dolo, sancionando las conductas más gravemente lesivas del bien jurídico, pero requiere además un desvalor de resultado que viene manifestado por el requisito de la cuantía. Se justifica de esta forma la distinción sancionatoria de las infracciones tributarias que para no atentar contra el principio "non bis in idem" se deben regular por el derecho penal para los casos más graves, atendiendo al desvalor de la acción (dolo) y a la cuantía (cuota superior a 15.000.000 pesetas), y por el derecho administrativo (LGT) para las infracciones tributarias imprudentes, así como las dolosas que no alcancen el requisito de la cuantía.

La regulación anterior no declaraba expresamente que el delito de defraudación fuera un delito doloso, la doctrina por ello se planteó si era admisible o no la comisión culposa en este delito:

a) un sector doctrinal claramente minoritario defendió la posibilidad de la forma culposa. Acudió para ello a una interpretación amplia del término "defraudar",

²⁸³ PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", o.p. cit., pág. 148.

entendiendo este verbo como conducta contraria a la rectitud que provocaba un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública²⁸⁴.

b) Sin embargo la doctrina mayoritaria entendió que era un delito doloso, donde no cabía la admisión de la forma culposa, al contener un elemento subjetivo del injusto,- ánimo de lucro- que se desprendía de forma implícita del verbo defraudar²⁸⁵, y que impedía en todo caso su calificación como culposo.

Como ya hemos puesto de manifiesto, la solución adoptada por el legislador de incriminar el delito a título doloso nos parece satisfactoria desde un punto de vista de política criminal, pues está en consonancia tanto con el principio de fragmentariedad como con el del bien jurídico. Exigiendo pues que sean ataques graves al bien jurídico (acciones u omisiones dolosas) que no puedan ser solventados a través del Ordenamiento administrativo con sus sanciones administrativas.

²⁸⁴ RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *"Derecho Penal Español. Parte Especial"*, o.p. cit., pág.970.; BACIGALUPO llegó más lejos y afirmó que cabía la comisión culposa aún cuando se diera la existencia del elemento subjetivo ánimo de lucro, en contra de la mayoría de la doctrina y la Jurisprudencia, argumentando con un ejemplo que no existía incompatibilidad esencial entre ambos. Así ejemplificó que "El médico que se da prisa para terminar una operación y llegar a tiempo al lugar donde debe concretar un negocio que le reportará un enriquecimiento, y que por este motivo omite tomar, involuntariamente, precauciones propias de la intervención que está realizando, causando la muerte del paciente, ha obrado con ánimo de lucro pero también imprudentemente."; BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 92; En igual sentido, ROMERO, G., *"Breves notas sobre el delito culposo en la reforma penal"*, en RFDUCM núm 3, 1980, pág. 225.; Cfr. MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 311.

²⁸⁵ En este sentido, BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico"*, o.p. cit., pág. 567.; RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 722.; FERNÁNDEZ ALBOR, A., *"Política Criminal"*, o.p. cit., pág. 9.; CÓRDOBA RODA, J., *"Comentarios al Código Penal. Tomo III"*, o.p. cit., pág. 1019.; DEL POZO LÓPEZ, J./ARNAU ZOROA, F., *"Anotaciones sobre el delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 417 y sgs.; SERRANO GÓMEZ, A., *"Fraude Tributario"*, o.p. cit., pág. 189.

De esta manera se regula el delito de defraudación por el Derecho Alemán. En el § 370 AO se sanciona la actuación dolosa, admitiéndose tanto el dolo directo como el eventual²⁸⁶. Y al igual que nuestro precepto presupone los tipos como dolosos en tanto no se diga expresamente que son culposos²⁸⁷.

El dolo en el delito de defraudación tributaria del artículo 305 se caracteriza por el conocimiento y la voluntad de la realización de todos los elementos objetivos del tipo, que se manifiesta queriendo el sujeto a través del engaño producir un perjuicio a la Hacienda Pública igual o superior a 15.000.000 de pesetas²⁸⁸. El dolo²⁸⁹ abarcará también el resultado, ya que como hemos explicado en páginas anteriores, el resultado lo entendemos no como una condición objetiva de punibilidad sino como un elemento del tipo que debe ser acogido por el dolo del sujeto²⁹⁰.

²⁸⁶MÖSBAUER, H., "*Steuerstraf- und Steuerordnungs- widrigkeitenrecht*", R. Oldenbourg Verlag München Wien, 1989, págs.62-63.

²⁸⁷Ibidem.

²⁸⁸RODRIGUEZ MOURULLO, G., "*El nuevo delito fiscal*", o.p. cit., pág. 722; MARTÍNEZ PÉREZ, C., "*El delito fiscal*", o.p. cit., pág. 315.

²⁸⁹Consideramos al dolo como dolo neutro como conciencia y voluntad de realización de la parte objetiva del tipo, dejando el conocimiento de la prohibición como objeto de análisis en el ámbito de la culpabilidad.

²⁹⁰BAJO FERNÁNDEZ, M., "*Manual...*", en Bajo Fernández, M./Perez Manzano, M./Gonzalez Suárez, C., o.p. cit., pág. 437.; del mismo, "*Derecho Penal Económico*", pág. 567.; MARTINEZ PEREZ, C., "*El delito fiscal*", o.p. cit., pág. 317; del mismo, "*Delitos contra la Hacienda Pública*", o.p. cit., pág. 280; RODRIGUEZ MOURULLO, G., "*El nuevo delito fiscal*", o.p. cit., pág. 227.; PEREZ ROYO, F., "*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*", o.p. cit., pág.144.; BOIX REIG, J./ BUSTOS RAMIREZ, J., "*Los delitos contra la Hacienda Pública*", o.p. cit., pág. 414.; AYALA GOMEZ, I., "*El delito de defraudación tributaria...*", o.p. cit., pág. 274.

El sujeto debe conocer, por tanto, que sobre él recae una obligación tributaria que consiste en la satisfacción de algún tributo en favor de la Hacienda Pública. Debe conocer esa obligación y debe querer además defraudarla. Es decir, producir un error o engaño en la Hacienda Pública que la ocasione un perjuicio igual o superior a 15.000.000 de pesetas. Como dice Ayala "El autor del delito debe dirigir su finalidad hacia la causación del resultado perjudicial, teniendo conocimiento real o actual de que mediante la elusión (evasión) o el disfrute indebido de beneficios fiscales, está ocasionando aquél perjuicio en cuantía superior a la exigida por el tipo, conociendo igualmente que su acción es susceptible e idónea para generar error en la Administración tributaria. Por otra parte, debe su dolo abarcar, igualmente, los elementos de la autoría y, en concreto, la existencia del deber específico extrapenal que le incumbe sin cuya violación no es posible establecer la misma. El autor debe conocer y querer de igual manera la lesión del bien jurídico..."²⁹¹. No se requiere que el sujeto conozca de manera precisa los conceptos tributarios, basta que tenga un conocimiento cercano al del profano²⁹².

Igualmente debe tener conocimiento de su obligación tributaria de satisfacción del tributo, pero no es necesario que su conocimiento abarque los demás deberes formales tributarios²⁹³ que, como ya hemos aclarado antes, no

²⁹¹ AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., pág. 272.

²⁹² Ibídem, pág. 273.; Sobre el conocimiento paralelo en la esfera del profano explica MIR PUIG que significa que: 1) basta que se conozca el significado que posee el elemento normativo al nivel del profano, es decir, del no especialista.; 2) debe concretarse todavía más, acudiendo al mismo nivel social en que se halla el autor"; MIR PUIG, S., "Derecho Penal. Parte General", 4 edición, Barcelona, 1996, págs. 241-242.

²⁹³ Ibídem.; En contra de esta opinión se manifiesta Perez Royo al consierar que "el dolo en la defraudación tributaria abarcará el conocimiento de la existencia del deber de ingresar el tributo y la voluntad de eludir dicho ingreso mediante el incumplimiento de los deberes formales puestos a cargo del sujeto"; PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", o.p. cit., pág. 273.

producirían más que un retraso o menoscabo en la gestión tributaria, sin lesionar el bien jurídico protegido. Ahora bien es verdad que en numerosas ocasiones ambos supuestos van a estar ligados pues toda elusión del pago o disfrute indebido de cantidades puede requerir la violación de específicos deberes "pero no porque lo exija el tipo objetivo, sino porque lo requerirá en general la propia dinámica de la acción que ha de ser capaz de generar el engaño típico necesario en la Administración tributaria..."²⁹⁴

Respecto al dolo, no sólo cabe el dolo directo sino también el dolo eventual. Se ha discutido, no obstante, por algún sector doctrinal²⁹⁵ la posibilidad de admisión de esta última categoría de dolo, en los delitos estrictamente dolosos, como puede ser la estafa²⁹⁶, por entender que en la práctica pueden afectar a los principios de legalidad y de seguridad jurídica al recortar sus garantías. Nosotros, sin embargo, consideramos que si bien es cierto, que en la práctica judicial se han dado casos de culpa consciente que se han sancionado como de dolo eventual, ello no justifica el que deba desaparecer ésta categoría dogmática en el ámbito de los tipos dolosos, sino que lo que viene a demostrar es que se debe ser más rígido y cauteloso a la hora de la aplicación de los criterios de distinción (teorías de la probabilidad o del consentimiento) de las dos categorías.

²⁹⁴ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 273.

²⁹⁵ Así dice Quintero Olivares que "...si únicamente se castiga la comisión dolosa, el recurso del dolo eventual puede esconder el propósito de punir un hecho imprudente no previsto legalmente...."; QUINTERO OLIVARES, G., *"Derecho Penal. Parte General"*, Barcelona, 1986, pág. 347., En el mismo sentido, BUSTOS RAMÍREZ al afirmar que "el llamado dolo eventual sólo puede aceptarse conforme a todas las reglas que rigen para la culpa, y en este sentido sólo cabe respecto de aquellos tipos que admiten la imprudencia". BUSTOS RAMÍREZ, J., *"Política criminal y dolo eventual"*, en RCJ núm. 2, 1984, pág. 325.

²⁹⁶ Veáse sobre el tema, VALLE MUÑIZ, J.M., *"El delito de estafa"*, págs. 271 y sgs.

B) ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO.-

Por la dogmática se ha discutido si, además del dolo, era preciso otro elemento subjetivo del tipo en el delito de defraudación tributaria. Partiendo de la interpretación del verbo defraudar, se han defendido tres posiciones:

a) entender que no existía elemento subjetivo alguno. Así lo manifestó Bacigalupo al considerar que el ánimo de lucro a que hacía referencia el artículo 319 no era más que una reiteración, ya que éste pertenecía al dolo, definido por el artículo 1 del CP del 77. Y que el ánimo de lucro no podía admitirse como elemento subjetivo del injusto en este delito, por no ser una especie de estafa, lo que le conducía a afirmar la posibilidad de la comisión culposa²⁹⁷.

b) considerar que el verbo "defraudar" acogía en sí mismo un elemento subjetivo que era el de ánimo de engaño o de error en la Hacienda Pública²⁹⁸. Con el artículo 319 se estimó que al incluir en su redacción determinadas presunciones²⁹⁹ del ánimo de defraudar, éste debía de admitirse como un elemento subjetivo

²⁹⁷BACIGALUPO, E., *"El delito fiscal en España"*, o.p. cit., págs. 89 y sgs.; Cfr. AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 276.

²⁹⁸ARGILES Y GÁRCES DE MARCILLA, J.L., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág.20.; GÓMEZ DEGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, J.L., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 272.; CÓRDOBA RODA, J., *"Comentarios al Código Penal"*, o.p. cit., pág. 1013.; Vid. AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 275 que recoge en la nota 549 amplia bibliografía sobre el tema.

²⁹⁹Concretamente declaraba el artículo 319 CP que "Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

integrante del tipo³⁰⁰. Después con el artículo 349, al desaparecer las presunciones del contenido del precepto, se afirmó aún por algunos autores³⁰¹ la existencia del ánimo de defraudar incluido bajo el verbo "defraudare que, debería en todo caso ser probado.

En contra se manifestaron algunos autores como Pérez Royo, afirmando que al desaparecer el ánimo de defraudar de la redacción del artículo 349, se dejaba de configurar el delito de defraudación tributaria como un delito de tendencia, animado por un específico elemento subjetivo del injusto, bastando el dolo genérico³⁰².

c) Y por último, la línea doctrinal que afirmó que junto al ánimo de defraudar existía otro elemento subjetivo que era el ánimo de lucro. El sujeto defraudaba con el ánimo de obtener una ventaja patrimonial³⁰³ y no perseguía simplemente defraudar

³⁰⁰De esta manera exponía Morales que "es necesario la presencia de un elemento subjetivo del injusto, cual es el ánimo defraudatorio de perjudicar. Se trata de un componente de desvalor de acción implícita en el tipo que deriva de la propia exigencia de una acción defraudatoria previa a la irrogación del perjuicio al erario público. El artículo 349 del CP, describe por tanto un delito de tendencia interna intensificada, en el que subyace una específica dirección de la voluntad del autor, que manifiesta la tendencia especialmente peligrosa para el bien jurídico".; MORALES PRATS, F., "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", en Revista Técnico-Laboral, volumen VIII, núms 29-30, Barcelona, 1986, págs. 13-14.

³⁰¹ Ibidem.; MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M., "Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español", o.p. cit., pág.165.; DE LA PEÑA VELASCO, G., "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código penal", o.p. cit., pág. 165.; GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, "El delito fiscal", o.p. cit., pág.272; SERRANO GÓMEZ, I., "Fraude tributario", o.p. cit., pág. 189.; Cfr. AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., pág.281.

³⁰²PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", o.p. cit., págs. 144-145.

³⁰³BAJO FERNÁNDEZ, M., "Derecho Penal Económico...", o.p. cit., pág. 571.; MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., págs. 314 y sgs.; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., o.p. cit., pág. 277.; AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación

por defraudar³⁰⁴. De este modo argumenta Martínez Pérez que el sentido que el verbo defraudar del artículo 319 era equivalente "a causar un perjuicio patrimonial mediante engaño. La defraudación no consiste aquí en el simple incumplimiento de los deberes fiscales, sino que viene caracterizada por la utilización de maniobras maliciosas tendentes a engañar a los órganos de la Administración tributaria.. Al igual que sucede en el delito de estafa, el engaño es necesariamente un elemento del comportamiento típico y, asimismo, el ánimo de lucro ha de entenderse incluido en el verbo defraudar. Este ánimo es necesario para fundamentar el injusto: se trata de una característica subjetiva que pertenece a la antijuricidad y no a la culpabilidad"³⁰⁵.

C) TOMA DE POSTURA.-

A nuestro modo de ver, en lo referente al ánimo de engaño no se descarta que pueda deducirse del propio verbo "defraudar", como ya hemos sostenido y aclarado en páginas anteriores, pero ese ánimo de engaño o error que se quiere provocar en la Hacienda Pública no es verdaderamente un elemento subjetivo del injusto, sino que como dice Ayala no es más que el propio dolo. Como aclara este autor "... dicho elemento está presente en el dolo al exigir que el sujeto actúe conociendo y sabiendo que está utilizando engaño para lograr el resultado

tributaria...", o.p. cit., págs 285 y sgs.

³⁰⁴AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación...", o.p. cit., pág. 275.

³⁰⁵MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 314.

establecido en el tipo, sin necesidad de exigir una específica dirección ulterior en la voluntad del autor que, a la postre, viene a coincidir con ésta³⁰⁶.

Respecto a si existe o no en este delito el elemento subjetivo de ánimo de lucro, entendemos que aún cuando algunos autores afirman que éste se puede apreciar claramente en el tipo de defraudación, al desear el sujeto con su comportamiento defraudatorio la obtención de una ventaja patrimonial para sí o para terceros, no nos parece sostenible esta argumentación, ya que si bien es cierto que la mayoría de los casos se realizan con el fin de obtener un beneficio económico, no es menos cierto que existen por otro lado, algunos otros supuestos que permiten afirmar que el sujeto no realiza la defraudación con ese ánimo de lucro sino con la idea bien de objetar contra el propio sistema fiscal, bien de desestabilizar el propio ordenamiento en general.

En estos supuestos, no podemos hablar de un verdadero ánimo de lucro, apreciado como intención de obtener una ventaja patrimonial para sí o para un tercero, ya que aunque el sujeto obtiene un lucro por la no satisfacción de los tributos, ese no es el ánimo que mueve al autor. Por lo que en ningún caso se puede valorar como un elemento subjetivo del injusto³⁰⁷, ya que éste implica una motivación, y no un resultado objetivo de una determinada actuación.

La simple obtención de una ventaja patrimonial por parte del sujeto no significa que ésta se haya producido como consecuencia del ánimo de lucro, sino como una consecuencia objetiva implícita de la defraudación realizada con otro ánimo o motivación distinta al de obtener ese lucro patrimonial. Para que sea

³⁰⁶Ibidem, pág. 283.

³⁰⁷Vid. POLAINO NAVARRETE, M., *"Los elementos subjetivos del injusto en el Código*

calificado como ánimo de lucro, el sujeto debe querer obtener éste como consecuencia principal y no accesoria de la defraudación.. Una cosa es el lucro que se produce y otra es el ánimo. Y ánimo equivale a nuestro entender a motivo o intención (elemento subjetivo) y ventaja o lucro (a resultado objetivo que puede o no ser querido por el sujeto). Algunos autores³⁰⁸, por el contrario, hablan de móvil o intención por una lado y de ánimo de lucro por otro, confundiendo a nuestro modo de ver ambos conceptos. Ya que hablamos de elemento subjetivo del injusto y tal elemento conlleva implícitamente un ánimo o motivo, puesto que si no, no se hablaría de elemento subjetivo sino de elemento objetivo, y habrá veces en que el lucro obtenido por el sujeto coincida con el ánimo o móvil por el que actúa el sujeto (hablaremos de ánimo de lucro como posible elemento subjetivo del injusto), pero habrá otras veces en que la ventaja o lucro patrimonial no coincida con el ánimo del sujeto, ya que si bien es verdad que éste obtiene una ventaja patrimonial para sí o para tercero, al no salir de su patrimonio el dinero, ese no es el móvil o el ánimo con el que ha realizado la defraudación (objeción fiscal, desestabilización del sistema..).

No olvidamos además que el argumento tropieza con el hecho de que en la práctica ello pueda ser siempre alegado con el fin de no pagar. Debemos tener en

Penal Español", Sevilla, 1972.

³⁰⁸) Así AYALA mantiene que "Debe distinguirse el <<motivo>> del <<ánimo de lucro>> como elemento subjetivo del injusto. Es evidente que el autor de una defraudación tributaria puede haber actuado con distintas motivaciones que pertenecen al ámbito de su personalidad y que deben ser tenidas por irrelevantes a efectos de punición y de conformación del tipo."; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág.286.; en sentido parecido, ampliando a nuestro entender excesivamente el concepto de ánimo de lucro defiende Lamarca que "en realidad, en nuestro caso, no se trataría de una ausencia de provecho económico, que efectivamente se produce, sino de la ponderación dentro del ánimo de lucro de motivaciones o propósitos distintos al de la mera ventaja patrimonial. Ni siquiera es preciso ampliar en exceso el ámbito del elemento subjetivo; basta con aceptar que el mismo puede dar cabida a impulsos no estrictamente económicos o, más sencillamente, que no existe incompatibilidad entre el ánimo de lucro y los propósitos que pueden orientar al desobediente civil"; LAMARCA PÉREZ, C., *"Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública."*, o.p. cit., pág. 788.

cuenta que si no lo aceptamos será por razones de política criminal con objeto de evitar que en la práctica se generalice esta clase de excusa. Y no, porque entendamos que deban ser interpretados estos supuestos como contenido del ánimo de lucro. No existe verdadera intención de lucrarse, únicamente de perjudicar ya sea a la Hacienda Pública, ya sea al propio sistema.

Si aceptamos el ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto en este tipo delictivo, nos podemos encontrar con numerosos casos en los que no lo vamos a poder demostrar, y que van a conducir a la impunidad, aún cuando lo que se pretenda en el fondo no sea otra cosa que desestabilizar el sistema, salvo que amplíemos el contenido del ánimo de lucro abarcando dentro del mismo otras motivaciones que no nos parecen como propias de éste. Por lucro debemos entender "toda ventaja o beneficio" de naturaleza patrimonial³⁰⁹ y por ánimo de lucro el fin dirigido a obtener esa ventaja o beneficio patrimonial para sí o para un tercero. Si el móvil del sujeto no va dirigido a la obtención de esa ventaja, aunque la obtenga, no podrá ser entendido como ánimo de lucro.

Además, nuestra tesis queda avalada, si acudimos a la evolución legislativa del delito de defraudación tributaria, al demostrar que no se considera ya relevante la mención expresa a una concreta finalidad en el autor, como se realizaba en códigos anteriores.

En conclusión, por lo expuesto, entendemos que el delito de defraudación del artículo 305 carece de elemento subjetivo del injusto alguno, ya que el ánimo de defraudar se encuentra insito en el mismo contenido del dolo, y el ánimo de lucro no

³⁰⁹ Así se recoge por DIAZ PALOS, F., en la *"Nueva Enciclopedia Jurídica, Seix"*, bajo la Voz <<Animo de lucro>>, Tomo II, Barcelona, 1950, pág. 674.; Y de esta forma se estima por la mayoría de la doctrina.; Vid. AYALA GOMEZ, I. *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 288.

puede ser apreciado en todos los supuestos de defraudación. La finalidad del comportamiento es defraudar, provocar un error en la Hacienda Pública, sin necesidad de un concreto móvil

10.- TIPOS CUALIFICADOS.-

El artículo 305 recoge tipos cualificados en el párrafo 2 del apartado 1 que "Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que, quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años".

Martínez-Buján Pérez³¹⁰ entiende para el anterior artículo 349 CP (conforme a la redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995) que las circunstancias recogidas por el precepto deben ser consideradas como elementos constitutivos de unos tipos cualificados, y no como circunstancias agravantes específicas, en función a los siguientes argumentos:

1.-atendiendo a sus consecuencias, es mejor concebirlas como auténticos subtipos cualificados, determinando la pena a partir del marco penal correspondiente al subtipo agravado³¹¹.

2.- igualmente en materia de error, si se admite que son tipos cualificados, los elementos agravatorios quedarían sometidos al régimen del tratamiento previsto para los elementos del tipo³¹²

3.- Teniendo en cuenta que el delito de defraudación es un delito que está muy emparentado con los delitos patrimoniales (estafa, apropiación indebida), donde las circunstancias de agravación son calificadas por la doctrina como tipos cualificados y no como circunstancias específicas agravantes³¹³.

4.- Y por último, acudiendo al argumento de la tutela del bien jurídico, donde considera obligada esa calificación dada la peligrosidad de las conductas recogidas

³¹⁰MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., págs. 67-68.

³¹¹Ibidem.

³¹²Ibidem.

³¹³Ibidem.

por las circunstancias que requieren de una mayor necesidad de prevención y por consiguiente de un mayor castigo³¹⁴.

Las modalidades previstas en este precepto, significan un mayor desvalor de acción y de resultado, bien por la gravedad del medio utilizado (persona interpuesta, estructura organizativa), o la cuantía de lo defraudado; ello lleva a mantener un mayor desvalor del injusto que, avala la tesis de estar ante tipos cualificados y, no agravaciones específicas.

a) Primera circunstancia: la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.-

El supuesto que se recoge en la circunstancia a) trata de la utilización de persona o personas interpuestas con objeto de ocultar la identidad del obligado tributario. Serían los casos en que se emplean testaferros u hombres de paja con el fin de lograr la defraudación.

Aparece esta circunstancia descrita como un tipo que agrava el injusto al verse incrementado el desvalor de acción.³¹⁵, al utilizarse formas que dificultan su investigación. A través de la utilización de personas interpuestas se logra un mejor ocultamiento del hecho delictivo y consecuentemente una dificultad de descubrimiento por parte de la Administración. El precepto intenta resolver uno de los grandes problemas que se dio con la legislación anterior, al recogerse de manera

³¹⁴ Ibidem.

³¹⁵ Ibidem, pág.69.

expresa ésta circunstancia y, establecerse una mayor penalidad con una finalidad de prevención general.

Para Martínez-Buján Pérez esta figura se corresponde claramente con los casos denunciados de las operaciones de cesión de créditos realizadas por los Bancos, que utilizaban personas interpuestas con el fin de lograr la defraudación. Así manifestaban como titulares de la cesión a personas ausentes, fallecidas, o individuos carentes de patrimonio que no se correspondían en modo alguno con los verdaderos titulares de la cesión, evitando de ese modo la realización de la declaración por los intereses percibidos como consecuencia de la cesión³¹⁶.

b) Segunda circunstancia: la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios:

En el apartado b) se recogen dos circunstancias distintas que agravan el injusto, atendiendo bien al desvalor de resultado como ocurre en el primer caso, bien al desvalor de acción y de resultado como sucede en el segundo³¹⁷. Se habla así de "atendiendo al importe de lo defraudado" o a "la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios".

Ambas circunstancias exigen como requisito común que la defraudación tenga una especial trascendencia y gravedad. Y serán los Tribunales quienes

³¹⁶Ibidem, págs. 69-70.

³¹⁷Ibidem, pág. 71.

determinarán su contenido, dado que el precepto nada dice respecto a lo que debe entenderse por especial trascendencia y gravedad³¹⁸.

La organización requiere, como dice el precepto de una pluralidad de obligados, lo que implica que debe contar con al menos tres individuos para que obtenga esa calificación, como ocurre en otros delitos³¹⁹. Y que además puede concurrir con el delito de asociación al ser admitida como organización temporal que se estructura con el objeto de cometer una defraudación³²⁰.

Esta circunstancia resuelve los supuestos ocurridos durante la legislación anterior referentes al fraude del IVA., donde a través de empresas ficticias que se organizaban bien de forma temporal, bien con un fin permanente se emitían facturas falsas para su posterior utilización en la defraudación por las empresas adquirentes³²¹.

c) Consecuencias Accesorias.-

³¹⁸Ibidem, pág.70.

³¹⁹Ibidem, pág. 71.; Véase sobre este tema, GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A., *"Asociaciones ilícitas en el Código Penal"*, Barcelona, Bosch, 1977.; del mismo, *"La problemática concursal en los delitos de asociaciones ilícitas"*, en ADPCP, enero-abril 1976.; del mismo, *"Tentativa y frustración en el delito de asociación ilícita"*, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, núm. 49, Volumen XVIII, 1976.; y *"El bien jurídico protegido en los delitos de asociaciones ilícitas y, particularmente, en la llamada asociación criminal"*, en Revista General de Legislación y Jurisprudencia, núm.6, 1976.; asimismo, *"Delincuencia asociada: criminalidad "común" y "terrorista"*, en Estudios Penales, De. Bosch, Barcelona, 1984.

³²⁰Ibidem.

³²¹Ibidem.

El precepto establece que junto a la pena que venga señalada se producirá para el sujeto responsable una pérdida de las ayudas públicas y subvenciones de las que pudiera gozar, así como de otros incentivos o beneficios fiscales. Esta pérdida se extenderá asimismo a los beneficios e incentivos que pudiera tener respecto de la Seguridad Social.

La pérdida de todas estas ventajas se prolongará por un periodo que puede durar de tres a seis años.

11.- EL ERROR .-

Según el artículo 14:

- "1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.
2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.
3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados".

Se solventa y aclara de acuerdo con esta nueva redacción la deficiencia técnica que adolecía el artículo 6 bis a) respecto del tratamiento del error sobre las circunstancias que agravan la pena, al entender que el error vencible de tipo y la

responsabilidad por imprudencia hacían referencia a éstas. Hoy, en oposición, el nuevo precepto establece que el error sobre circunstancias agravantes o cualificantes no se podrá apreciar, para estar en coherencia con lo establecido por el artículo 65³²². Por otro lado, se sustituye en el apartado 1 del precepto, la expresión "elemento esencial integrante de la infracción penal" por la de "hecho constitutivo de la infracción penal".

Sí puede, crear problemas la nueva expresión introducida de "ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal" en vez de "creencia errónea de estar obrando lícitamente" (como venía en el texto anterior), al poderse afirmar que bajo ella no queda incluido el error sobre los presupuestos de las causas de justificación, entendido como un error de prohibición, sino que debe tratarse como un error de tipo. Sin embargo, consideramos que en el fondo no varía, ya que en función de la teoría del injusto que se defienda, se podrán entender incluidos bajo la nueva expresión también la existencia, los límites y los propios presupuestos fácticos de las causas de justificación³²³.

a) Error de tipo.-

El artículo 14 apartado 1 trata específicamente del error de tipo al declarar que "1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye

³²²LÓPEZ GARRIDO, D./ GARCÍA ARÁN, M., *"El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador. Comentario al Texto y al debate parlamentario"*, Madrid, 1996, pág. 49.

³²³Ibidem, pág. 50.

la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.."

La teoría del error está íntimamente relacionada con la teoría del conocimiento, en el sentido de conocimiento actual sobre los hechos constitutivos de la infracción penal, que abarca tanto el aspecto objetivo del tipo como los presupuestos de las causas de justificación³²⁴.

El error sobre el aspecto objetivo del tipo puede recaer sobre hechos esenciales o accidentales. En el primer caso, al impedir el injusto por ser constitutivos de éste, se produce la exclusión de la responsabilidad criminal, se habla entonces de error invencible, mientras que en el segundo, al implicar únicamente una modificación de la antijuricidad, al mantenerse la relación personal con el injusto basado en la falta de cuidado, se sanciona la infracción como imprudente y se habla en estos casos de error vencible³²⁵.

En el tipo objetivo existen una serie de elementos que pueden ser descriptivos y normativos. Estos últimos se caracterizan por ser elementos que pueden remitir a otra norma jurídica, para su valoración, y que impiden en ciertos casos establecer la frontera de delimitación entre el error sobre elementos normativos del tipo y el error de prohibición. Ello ha dado lugar a una importante discusión doctrinal, sobre el conocimiento que se debe requerir respecto de los elementos normativos en las realizaciones dolosas y respecto al tipo de error que se produce si hay un error sobre ellos (error de tipo o error de prohibición), así como en

³²⁴BUSTOS RAMIREZ, J., *"El tratamiento del error en la reforma de 1983: art. 6 bis a"*, en ADPCP núm. 38, 1985, pág. 705.

³²⁵*Ibidem*, págs. 705-706.

tomo a los criterios de distinción de los elementos descriptivos respecto de los normativos³²⁶..

El problema se acentúa, si tenemos en cuenta que las soluciones pueden ser muy distintas si nos encontramos ante un tipo estrictamente doloso y ante un caso concreto de error vencible: si consideramos que es un error sobre los elementos normativos, un error de tipo vencible, al no admitirse la comisión culposa, procederá la exención de responsabilidad, mientras que si entendemos que es un supuesto de error de prohibición vencible entonces procederá la aplicación de la pena del delito doloso pero de forma atenuada³²⁷.

En Alemania, la cuestión de la clase de conocimiento que deben requerir los elementos normativos no es pacífica y ha dado lugar a tres posiciones³²⁸:

Mezguer quién considera que los elementos normativos exigen de un acto de valoración de los hechos. Valoración que debe comprender la significación del elemento típico a través de una valoración paralela en la esfera del profano³²⁹.

Welzel³³⁰ opina que el autor debe de realizar un acto de comprensión intelectual de los elementos típicos en forma de juicio paralelo en la conciencia del

³²⁶Veáse Suay Hernández, que hace un estudio profundo sobre el tema.; SUAY HERNÁNDEZ, C., "*Los elementos normativos y el error*", en ADPCP núm. 44, Fascículo I, 1991.págs. 104 y sgs.

³²⁷Ibidem, pág. 110.

³²⁸Cfr. SUAY HERNÁNDEZ, C., "*Los elementos normativos y el error*", o.p. cit., págs.104-106.

³²⁹Ibidem.

³³⁰WELZEL, H., "*Das Deutsche Strafrecht*", 11 ed., Ed. Walter de Gruyter, Berlin, 1969, págs.82 y sgs.; del mismo, "*Derecho Penal alemán. Parte General*", 2 edición, traducido

autor. Distinguiendo entre tipos abiertos (así las expresiones competente, adecuado a derecho...) que remiten a otras normas del ordenamiento para ser completados y que no son circunstancias del hecho sino "especiales características de la antijuricidad", que configuran un error de prohibición en los casos en que se dé un error sobre éstos. y, elementos normativos que en unos casos (bajo expresiones como ajenidad, documento ,funcionario...) dan lugar en caso de equivocación a errores de tipo y, en otros, a errores de subsunción equivalentes al error de prohibición.

Por último Roxin³³¹ quién mantiene la teoría de los elementos de valoración global del hecho al considerar que los elementos normativos hacen referencia tanto a la antijuricidad formal como al injusto, conduciendo un error sobre ellos, tanto a un error de tipo como a un error de prohibición. Se estará ante un error de tipo cuando la falsa representación afecte a la forma descriptiva que determine el injusto. Y será de prohibición cuando el error recaiga sobre la prohibición, manteniéndose en todo caso un exacto conocimiento de las circunstancias propias del injusto.

La cuestión no llega a ser resuelta pues sigue sin establecerse de forma precisa el concepto y contenido de los elementos normativos así como su posible diferenciación con los elementos descriptivos³³².

Lo mismo ha ocurrido en España ,el tema³³³ ha sido también objeto de polémica, no obstante no se ha resuelto de forma clara cuando el error sobre los

por Juan Bustos y Sergio Yañez, Ed. jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1976, págs.233 y sgs.; citado por SUAY HERNÁNDEZ, C., "*Los elementos normativos...*", o.p. cit., pág. 105.

³³¹ROXIN, C., "*Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*", Ed. Walter de Gruyter, Berlin, 1970, págs. 66 y 132 y sgs.; Cfr. SUAY HERNANDEZ, C., *ibidem*.

³³²*Ibidem*, pág. 106.

elementos normativos del tipo da lugar a un error de tipo o a un error de prohibición: así Bacigalupo³³⁴ entiende que el error sobre los elementos normativos puede dar lugar a un error de tipo como a un error de prohibición; debiéndose calificar de prohibición cuando aluda a elementos propios de la antijuricidad con objeto de "una mejor distribución de los riesgos de la vida social". Mir Puig³³⁵ de acuerdo con la teoría de Roxin sobre los elementos de valoración global del hecho, entiende que el error debe de tener un tratamiento unitario sea un elemento normativo o descriptivo o recaiga sobre un elemento típico o sobre la antijuricidad. Córdoba Roda³³⁶ distinguió entre elementos normativos que requieren de una valoración y que darían lugar a un error de tipo y circunstancias que afectan a la antijuricidad que conllevarían un error de prohibición.

Otro problema íntimamente conectado a los elementos normativos es el de las leyes penales en blanco. Se considera difícil de delimitar el contenido propio de cada uno de ellos, y, de forma específica en el caso del error. La doctrina alemana mayoritaria acuña la siguiente distinción: entender error de tipo cuando se trate de error sobre una circunstancia de la norma que complementa a la ley penal en blanco y, de error de prohibición cuando el error afecte a la existencia de la norma de complementación³³⁷. Por el contrario, Tiedemann afirma que ambas figuras

³³³Veáse Suay Hernández, que estudia de forma detallada el problema; SUAY HERNÁNDEZ, C., *"Los elementos normativos y el error"*, o.p. cit., págs.107-108.

³³⁴BACIGALUPO, E., *"Error sobre los elementos del tipo y error sobre la antijuricidad o la prohibición"*, en Comentarios a la legislación penal dirigidos por Cobo Del Rosal y Bajo Fernández, Tomo V, Ed. Edersa, Madrid, págs. 53-89.

³³⁵MIR PUIG, S., *"Notas al tratado de Derecho Penal de H.H. Jescheck"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1981, págs.344 y sgs.

³³⁶CÓRDOBA RODA, J., *"El conocimiento de la antijuricidad en la teoría del delito"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1962, pág. 354.

³³⁷Ibidem, pág. 133.

(elementos normativos y leyes penales en blanco) realizan una remisión a otra norma jurídica., y que por ello, el criterio de distinción radica en si han intervenido instancias legislativas distintas en la promulgación de la ley penal y en la de la ley de remisión, ya que en esos casos, debe atenderse a las variaciones temporales y espaciales para la calificación de la existencia de error y de si éste es vencible o invencible³³⁸..

Jescheck estima que "el error de tipo puede, como el dolo, referirse a todos los elementos objetivos del tipo, con inclusión de los conceptos jurídicos contenidos en el tipo y otros elementos normativos. Falta el dolo si el autor no ha comprendido perfectamente el significado de tales elementos, por lo menos en el marco de la valoración paralela en la esfera del profano" y que "el error sobre un elemento objetivo de la norma destinada a rellenar la Ley penal en blanco constituye un error de tipo, mientras que el error sobre la existencia de la norma complementaria, da lugar a un error de prohibición"³³⁹.

Suay Hernández siguiendo la postura mantenida por Schlüchter afirma con acierto que "la distinción entre elementos normativos y leyes penales en blanco no es esencial, desde la perspectiva teórica. La cuestión esencial no es si el autor conoce la existencia de la norma complementaria, sino si conoce el ámbito extensional que denotan los elementos típicos que proceden de la norma en blanco o de la complementaria"³⁴⁰.

³³⁸ Ibidem, pág. 134.

³³⁹ Este mismo parecer es acogido por Mir Puig y Ayala. Véase, MIR PUIG, S., *"Introducción a las bases del derecho penal"*, o.p. cit., pág. 50.; E igualmente por AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 296.

³⁴⁰ Ibidem.

Ya entrando de lleno en el estudio del error en el delito de defraudación, nos encontramos con que el tipo recogido por el artículo 305 es un delito eminentemente doloso, que imposibilita la forma de comisión imprudente, y que a su vez contiene elementos normativos que remiten a otra rama del ordenamiento jurídico como es el ámbito del derecho administrativo -tributario.

Implica pues que al ser un delito doloso, la calificación de un error sobre los elementos configuradores del tipo producirá la impunidad, salvo en los casos de error de prohibición vencible en donde se impondrá la pena del delito doloso pero rebajada. No obstante, en el caso de error de tipo vencible, cabrá la sanción por infracción administrativa tributaria, aún cuando no se admita la sanción penal³⁴¹..

Respecto a la inclusión de elementos normativos que exigen de una remisión a las leyes tributarias, es evidente, que el delito de defraudación del artículo 305 contiene conceptos que son de naturaleza eminentemente normativa. Así los términos tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones, beneficios fiscales, obligado tributario... Todos ellos exigen para su entendimiento y delimitación la interpretación de las normas tributarias, encontrándonos ante un claro supuesto de norma penal en blanco³⁴².

El problema a dilucidar estriba en determinar si el error sobre la existencia de una deuda tributaria, sobre una obligación de retener o ingresar a cuenta retribuciones en especie, o sobre la obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, es un error de tipo o de prohibición.

³⁴¹MUÑOZ CONDE, F, *"El error en el delito de defraudación tributaria"*, en ADPCP núm. 39, 1986, págs. 381-382.

³⁴²Ibídem, pág. 382.

La doctrina alemana³⁴³ mayoritaria y la jurisprudencia mantienen que el dolo en el delito de defraudación tributaria (§ 370 AO) queda excluido cuando hay un desconocimiento del deber tributario. De esta forma, afirma Welzel que el autor debe conocer de forma concreta el deber tributario y querer reducir el pago de los impuestos. Pues quien no tiene conocimiento del deber tributario, se encuentra en un error de tipo que excluye el dolo³⁴⁴. Incluso falta el dolo en el delito de defraudación cuando se reducen o disminuyen objetivamente los impuestos sin

³⁴³En Alemania, se ha escrito ampliamente sobre el tema.; Así Véase, WARDA, H.-G., *"Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen"*, Berlin, 1955; WELZEL, H., *"Der Irrtum über die Rechtmäßigkeit der Amtsausübung"*, JZ, 1952, págs. 19, 133, 208; del mismo, *"Die Regelung von Vorsatz und Irrtum im Strafrecht als legislatorisches Problem"*, ZStW 67, 1955, pág. 196.; STIELER, *"Der Bundesgerichtshof zur frage des Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht"*, BB, 1953, pág. 434.; BURKHARDT, B., *"Rechtsirrtum und Wahndelikt"*, JZ, 1981, pág. 681.; BUSCHMANN, W., *"Steuerunehrlichkeit als Tatbestandsmerkmal?"*, NJW 1964, pág. 2140.; DREHER, E., *"Der Irrtum über Rechtsfertigungsgründe"*, in Festschrift für Ernst Heinitz, Berlin, 1972, pág. 207.; GLÖGGLER, H., *"Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht II"*, NJW, 1953, pág. 488.; KAUFMANN, A., *"Die Parallelwertung in der Laiensphäre. Ein sprachphilosophischer Beitrag zur allgemeinen Verbrechenslehre"*, München, 1982.; LEISE, H., *"Irrtumslehre und Steuerstrafrecht"*, ZfZ, 1964, pág. 76.; del mismo, *"Zum ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der << Steuerunehrlichkeit >> bei vorsätzlich bewirkter Steuerverkürzung"*, ZfZ, 1965, pág. 193.; LOHMEYER, H., *"Die Bedeutung des Irrtums als Schuldaußschließungsgrund im Steuerstrafrecht"*, GA, 1964, pág. 9.; del mismo, *"Zum Begriff der << Steuerunehrlichkeit >>"*, DSz (Ausgabe A), 1963, pág. 107.; *"Zum Tatbestandsmerkmal der Steuerunehrlichkeit"*, FR 1960, pág. 478.; NETZLER, H., *"Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht"*, Bonn, 1961.; SCHAFFSTEIN, F., *"Tatbestandsirrtum- und Verbotsirrtum"*, in Festschrift für das Oberlandesgericht Celle, Göttingen, 1961, pág. 175.; SCLEEH, J., *"Die Bedeutung der steuerlichen Pflichten für das Steuerstrafrecht"*, BB, 1971, pág. 815.; del mismo, *"Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des steuerunehrlichen Verhaltens"*, FR, 1970, pág. 604.; SCHLÜCHTER, E., *"Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht"*, Tübingen, 1983.; TIEDEMANN, K., *"Zur legislatorischen Behandlung des Verbotsirrtums im Ordnungswidrigkeitenrecht- und Steuerstrafrecht"*, ZStW 81 (1969), pág. 869.; del mismo, *"Literaturbericht zum Nebenstrafrecht einschließlich Ordnungswidrigkeitenrecht"*, ZStW 82 (1970), pág. 969.

³⁴⁴WELZEL, H., *"Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht I"* NJW 1953, págs. 486-487.; SAMSON, *"Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht"*, Grundfragen, 1983, pág. 99; BACKES, *"Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht"*, StW, 1982, pág. 253.

saber que se está obligado a pagarlos³⁴⁵. Terstegen en el mismo sentido concluye "respecto de una contestación a una demanda -que declara que : yo he conocido la norma y la prohibición pero he creído que mi actuación estaba permitida, lo que está lleno de contradicciones" que el conocimiento del tipo en la defraudación tributaria encierra siempre el conocimiento de la prohibición³⁴⁶. Y por último Lohmeyer declara que "Es comprobable, que un contribuyente, que ha eludido o reducido impuestos, y que su actuación culpable como circunstancia del tipo ha reconocido, no podrá evocar o apoyarse en que el sin embargo el acto lo ha considerado permitido"³⁴⁷.

Otros autores, sin embargo, como Maiwald, mantienen lo contrario, que el desconocimiento del deber tributario no excluye el dolo, y que produce un error de prohibición. Ya que "quien sabe que está obligado a pagar un determinado impuesto y elude su pago, tiene también al mismo tiempo conciencia de la ilicitud"³⁴⁸ "El autor que sabe, que el sus obligaciones no cumple, tiene obligatoriamente conciencia de la ilicitud"³⁴⁹.

La doctrina española se enfrenta igualmente con el tema de la delimitación entre el error de tipo y de prohibición en este delito.

³⁴⁵WELZEL, NJW, 1953, pág. 486.

³⁴⁶TERSTEGEN, W.O.W., "Steuerstrafrecht einschl. Verfahrenrecht", Köln, 1956, pág. 47.

³⁴⁷LOHMEYER, H., "Die Bedeutung des Irrtums als Schuldausschließungsgrund im Steuerstrafrecht", GA 1964, pág. 19.

³⁴⁸MAIWALD, M., "Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht", R.v. Decker & C.F. Müller, Heidelberg, 1984, pág. 21.

³⁴⁹Ibidem.

Pérez Royo aboga por la tesis defendida mayoritariamente por la doctrina alemana, de que "... Como hemos expresado anteriormente, el dolo en el delito de defraudación tributaria requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria (o, en todo caso, de un deber de ingreso) y de unos determinados deberes fiscales cuya vulneración (con el consiguiente resultado del perjuicio económico) integra la acción típica del delito. El incorrecto conocimiento de estos extremos afecta, pues, a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al faltar el dolo. Quien no conoce la existencia de una deuda tributaria no puede tener la intención de eludir su pago. Lo mismo puede decirse en relación a la otra modalidad del perjuicio económico que caracteriza a la defraudación, es decir, el disfrute ilícito de beneficios fiscales (devoluciones de tributos)." "El error puede versar sobre puntos o datos de hecho relativos a los elementos en cuestión o bien estar relacionado con las normas jurídicas que determinan la existencia y cuantía de la deuda tributaria o del derecho a la devolución. De igual manera en los casos en que el error afecta a los presupuestos de hecho o normativos de los deberes formales, cuya vulneración da lugar a la <<deslealtad>> tributaria exigida por el tipo. Se trata en todo caso de elementos normativos del tipo: La falsa representación sobre los mismos da lugar a un error sobre el tipo³⁵⁰.

En el mismo sentido se manifiesta la mayoría de la doctrina, calificando como error de tipo el error sobre la obligación de tributar, por ser necesario el conocimiento previo de la obligación para poder afirmar una posible realización del tipo³⁵¹.

³⁵⁰ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 152.

³⁵¹ Así, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 79.;

Martínez Pérez de acuerdo con el criterio apuntado por la mayoría de la doctrina alemana -de considerar error de tipo al que recae sobre la norma destinada a rellenar la ley en blanco y error de prohibición, aquel sobre la existencia de la norma complementaria-, entiende que en nuestro derecho se debe apreciar como error de tipo, los supuestos de desconocimiento de alguno de los elementos que componen el tipo de injusto penal, así como cuando el error recaiga sobre alguno de los preceptos tributarios necesarios para la propia comprensión de la norma penal en blanco. Y se debe hablar de error de prohibición en los casos en que "el autor, a pesar de conocer todas las circunstancias del hecho tributario y de representarse las características normativas del mismo (bastando en este último sentido, como es exigido, <<una valoración paralela en la esfera del profano), ignora el significado antijurídico de su comportamiento. Ignorancia que podría provenir, en su caso, del desconocimiento de la existencia de la propia ley tributaria complementaria"³⁵².

Muñoz Conde por su parte, aclara con un ejemplo para el caso del alzamiento de bienes, que "El deudor que desconoce la existencia de la relación obligacional actúa, por consiguiente, tanto en un error de tipo como un error de prohibición, ya que la relación obligacional es presupuesto del tipo y de la antijuricidad. Sólo cuando existe este presupuesto y el sujeto lo conoce, puede procederse a diferenciar sistemáticamente los elementos constitutivos del delito..." Y concretamente aplicado al supuesto de defraudación, "Lo mismo se puede decir respecto a la existencia de la deuda tributaria y de los deberes de información en el delito de defraudación tributaria. Presupuesto de este delito es la existencia de una deuda tributaria o un deber de informar y comunicar datos tributariamente relevante a las autoridades financieras. Si no se dan estos presupuestos no puede plantearse siquiera la existencia del tipo de defraudación tributaria y mucho menos de la

³⁵² MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 282-283.

antijuricidad. Si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos deberes, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuricidad del delito de defraudación tributaria. El conocimiento de los deberes tributarios es, por tanto, presupuesto tanto del dolo del tipo como del conocimiento de la antijuricidad. El error sobre los mismos es, pues, al mismo tiempo que error de tipo, error de prohibición. Dado que, sin embargo, la ubicación sistemática en uno u otro tipo de error tiene importantes repercusiones prácticas, es preciso elegir entre las dos posibilidades que dogmáticamente se ofrecen. O se acepta que es error de tipo y entonces hay que absolver penalmente por falta de dolo, o se acepta que es error de prohibición y entonces hay que absolver sólo en los casos de inevitabilidad del mismo, o imponer la pena del delito doloso, pero atenuada...³⁵³.

Entiende este autor que salvo los supuestos de <<desobediencia civil > o del <<delincuente por convicción>>, el error que pueda tener el contribuyente respecto a la deuda tributaria o los deberes de información, deben ser considerados como error de tipo³⁵⁴, al ser imposible desde el plano dogmático clasificar el deber tributario como elemento del tipo o como de la antijuricidad. y, desde el punto de vista de política criminal, al considerar como más efectivo, reservar el incumplimiento intencional de los deberes tributarios para el derecho penal, dejando los supuestos

³⁵³MUÑOZ CONDE, F., "El error...", o.p. cit., págs. 387-388.; en el mismo sentido se manifiesta Ayala., Cfr. AYALA GOMEZ, I., "el delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., págs. 306-309.

³⁵⁴Corroborra esta opinión, Suay Hernandez, al opinar que "si respetamos la estructura de la teoría del delito, conceptualmente se ha de dar prevalencia al error de tipo. Ello, por otra parte, no agota las posibilidades del error de prohibición en estos casos, pues claramente se dará si se actúa bajo la creencia errónea de que concurre una causa de justificación, en tanto, claro está, no se hubiera producido ningún error sobre los elementos del tipo (tampoco sobre los normativos).; SUAY HERNANDEZ, C., "Los elementos normativos y el error", o.p. cit., pág. 136.

de incumplimiento más o menos negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas³⁵⁵,

Ayala en un sentido similar mantiene que parece aconsejable desde un punto de vista sistemático y de orientación preventiva que todo error que recaiga sobre los presupuestos de la conducta o sobre los elementos normativos del tipo, sea considerado como error de tipo al excluir el dolo. "Sistemáticamente porque quien yerra sobre alguno de ellos difícilmente puede desplegar una conducta orientada a la <<defraudación>> que incluya el engaño idóneo como uno de los elementos del tipo, y menos aún podrá actuar con ánimo de lucro ilícito. Preventivamente porque parece correcto que no se exija al contribuyente una <<identificación>> con el Estado"³⁵⁶.

³⁵⁵"Ello tampoco parece malo desde el punto de vista político-criminal, porque por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del Estado, la intervención del Derecho penal en esta materia debe reservarse para aquellos casos de abierta discrepancia y, por lo tanto, de incumplimiento intencional de los deberes tributarios, dejando los otros casos de incumplimiento más o menos negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas (cfr. art. 77,1 de la Ley General Tributaria). No parece, pues, que sea necesario utilizar el Derecho penal para casos en los que ya son suficientes otras medidas sancionatorias menos gravosas y estigmatizantes para los ciudadanos que, además, comprobadamente son más ágiles y eficaces que las penales propiamente dichas. La política fiscal sólo en casos muy graves de ataques también a los intereses legítimos del Erario público, debe ser asegurada por las sanciones penales, y parece evidente que esta gravedad sólo puede predicarse de los ataques dolosos y de una cierta magnitud económica a la Hacienda Pública. Por eso, me parece bien que la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, y concretamente de la defraudación tributaria tipificada en el artículo 349 del Código penal, se reserve a los comportamientos dolosos cuando la cuantía de la defraudación sea superior a los cinco millones de pesetas. Un Estado en el que por la ineficacia tradicional de su sistema fiscal y el carácter autoritario de su sistema político durante cuarenta años ha llevado a los ciudadanos a la desconfianza y a la ausencia de una auténtica conciencia fiscal, no puede pretender ahora esa plena identificación de los ciudadanos con sus planes económicos y mucho menos exigirla a través del Derecho penal"; MUÑOZ CONDE, F., *"El error en el delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 391-392.

³⁵⁶AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 308.

b) Toma de postura.-

De acuerdo con la opinión mantenida por Muñoz Conde, deslindar uno u otro tipo de error en este delito ofrece dificultades, ya que es requisito esencial la presencia de un presupuesto previo entre la Hacienda y el obligado tributariamente, y si este desconoce la obligación jurídica tributaria, desconoce igualmente el carácter antijurídico de su conducta. El que ignora el deber tributario (de satisfacer tributos, retener, declarar..), desconoce tanto la norma penal como la tributaria que pudiera completar a ésta, así como el significado antijurídico de su conducta. Estamos pues ante supuestos que pueden ser calificados tanto de error de tipo como de error de prohibición.

El determinar cuando estamos ante uno u otro caso es difícil de deslindar dogmáticamente en este tipo de delito, por lo que debemos acudir a criterios de política criminal. De acuerdo con lo que hemos mantenido hasta ahora, nos debemos inclinar por afirmar que el desconocimiento o error de los deberes tributarios es un error que debe ser calificado de error de tipo por excluir el dolo. El obligado tributario que no sabe que lo es, no puede querer defraudar o producir un perjuicio a la Hacienda Pública..

Si estimamos que esos casos dan lugar a un error de prohibición vencible, contradecemos no sólo el espíritu de la ley, sino también los principios de intervención mínima, ya que si bien es cierto que el sujeto no ha observado la diligencia debida, también lo es que ha carecido de la intención de defraudar, del dolo que exige el tipo, castigándosele en todo caso como un delito doloso al que se le rebaja la pena, aún

cuando no exista el dolo exigido por el tipo. Si desconoce la obligación, no puede querer ocultar, puesto que ignora que puede ocultar algo.

Entendemos por eso que los supuestos donde falta el dolo deben reservarse, como ha pretendido el legislador, para el derecho administrativo-tributario, que permite de forma eficaz y rápida resarcirse a través de las sanciones administrativas de los posibles perjuicios que de los comportamientos negligentes se pudiera ocasionar a la Hacienda Pública.

12.- ANTIJURICIDAD.-

Desde un punto de vista formal la antijuricidad es "la contravención del hecho típico con todo el ordenamiento jurídico"³⁵⁷ y desde un punto de vista material, la desvaloración concretada a través del bien jurídico. "La perturbación del bien jurídico, esto es, el desvalor de resultado, es lo que permite en definitiva entrar a considerar desde un punto de vista material a todo el ordenamiento jurídico"³⁵⁸. Junto a la lesión o puesta en peligro del bien jurídico, se añade al concepto de antijuricidad material, la ausencia de causas de justificación y la finalidad que guía la acción³⁵⁹. En definitiva, para fundamentar la antijuricidad se deben realizar una serie de valoraciones en torno al bien jurídico, atender al desvalor de acción, a la voluntad del

³⁵⁷BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., págs. 257-260.

³⁵⁸*Ibidem*.

³⁵⁹MIR PUIG, S., *"Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., págs. 135-136.

sujeto dirigida a lesionar el bien jurídico, y al desvalor de resultado que sería la lesión efectiva del mismo³⁶⁰.

En el delito de defraudación tributaria, el desvalor de acción se manifestaría a través de la defraudación, realizada bien eludiendo los tributos, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, los ingresos a cuenta de retribuciones en especie o mediante la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales. Y el desvalor de resultado se produciría en el momento en que la Hacienda Pública al dejar de percibir los ingresos o al producirse una minoración de éstos por la satisfacción indebida de cantidades, dejará de cumplir de modo efectivo e íntegro las funciones del modelo social económico para la que ha sido creada (lesión del bien jurídico).

Como dice Pérez Royo "la antijuricidad en la defraudación tributaria tiene no solamente un contenido formal sino también material"³⁶¹, ya que "a través de la vulneración de los preceptos fiscales- y más aún cuando esta vulneración integra los elementos de un tipo delictivo—se ofenden intereses sociales que el ordenamiento juzga en todo caso dignos de protección"³⁶² Se distingue, pues claramente por la mayoría de la doctrina esta doble distinción como contenido propio de la antijuricidad³⁶³, ya que "los preceptos reguladores del delito fiscal no son en ningún caso normas meramente penales, y las conductas que en aquellos preceptos se regulan y sancionan son antijurídicas, tanto desde un punto de vista material -en la

³⁶⁰ BUSTOS RAMÍREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, o.p. cit., pág. 253; AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 345.

³⁶¹ PÉREZ ROYO, F., *"Los delitos..."*, o.p. cit., pág. 131.

³⁶² *Ibidem*.

³⁶³ AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 345.

medida en que aquellas actuaciones atentan contra bienes que son objeto de protección por las normas jurídicas, en este caso el Erario Público-, como desde un punto de vista formal, como se deriva del propio hecho de que tales conductas sean objeto de atención específica y concreta por parte de una norma penal.³⁶⁴

Por último, respecto de la mención del termino "indebidamente", algunos autores han mantenido que es una característica que se identifica con el mismo juicio de antijuricidad y que su error conduce a un error de prohibición³⁶⁵. Sin embargo, nosotros entendemos que la referencia a la expresión indebidamente es como opina un amplio sector doctrinal, un elemento normativo del tipo , cuyo error produce en todo caso, un error del tipo³⁶⁶, ya que como aclara Ayala "... no es posible asimilar la antijuricidad penal con la contrariedad al ordenamiento tributario, sino sólo en la medida en que el tipo contenga elementos normativos que obliguen, en sede de averiguación de la tipicidad, a efectuar una labor de complementación. Dado que la tipicidad es continente ya del indicio de aquélla, y , por lo tanto, está dando un significado de desvaloración, los elementos que se encuentran fuera del tipo <<informan>> ese significado, pero como elementos de un tipo abierto de lo injusto penal. Por esta razón rechazamos en su momento que el carácter <<indebido>> del disfrute de los beneficios supusiera un <<presupuesto fundamentador de la antijuricidad>>, siendo un elemento normativo del tipo con la consecuencia de que el

³⁶⁴DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones..."*, o.p. cit., pág. 131.

³⁶⁵Cfr. RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 721; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pag. 304.; DE LA PEÑA VELASCO, G., *"Algunas consideraciones..."*, o.p. cit.,pág. 133.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 75.

³⁶⁶Vid. PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 155.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 344-345.; BAJO FERNÁNDEZ,M./SUAREZ GONZALEZ, C., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, en Bajo Fernández,M./ Perez Manzano, M./ Gonzalez Suárez, C., o.p. cit., pág. 621.

error recayente sobre tal circunstancia era determinante de la impunidad de la conducta.³⁶⁷

A) Causas de justificación.-

Entrando ya a analizar las causas de justificación, entendemos de acuerdo con la mayoría de la doctrina que aún cuando son objeto de aplicación todas las causas recogidas en el Código Penal, en la práctica su admisión es difícil³⁶⁸.

a1) Legítima defensa.-

La legítima defensa viene recogida en nuestro Código Penal en el artículo, 20-4³⁶⁹ exigiendo la concurrencia de tres requisitos: A) agresión ilegítima. B) necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla y C) falta de provocación suficiente por parte del defensor.

³⁶⁷ AYALA GOMEZ, I., *Ibidem*.

³⁶⁸ Cfr. PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 156.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 74.

³⁶⁹ Artículo 20-4 Código Penal: "4º. El que obre en defensa de la persona o derechos propios o ajenos, siempre que concurren los requisitos siguientes.
Primero. Agresión ilegítima. En caso de defensa de los bienes se reputará agresión ilegítima el ataque a los mismos que constituya delito o falta y los ponga en grave peligro de deterioro o pérdida inminentes. En caso de defensa de la morada o sus dependencias, se reputará agresión ilegítima la entrada indebida en aquélla o éstas.
Segundo. Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla.
Tercero. Falta de provocación suficiente por parte del defensor."

Aún cuando algún autor ha defendido la posibilidad de alegación de esta causa de justificación, -así, Rodríguez Devesa admitió la legítima defensa contra la Hacienda Pública, en los casos de exacción ilegal cuando rigiera el principio de "solve et repete" que implicará la pérdida de la cosa, aunque después ésta fuera resarcida³⁷⁰-, nosotros, por el contrario, siguiendo a la doctrina mayoritaria³⁷¹, rechazamos esta posibilidad pues nos parece difícil de apreciar una agresión ilegítima del Estado que justifique la defraudación en este delito.

a2) Estado de necesidad.-

El estado de necesidad, por su parte, exige la presencia de una serie de presupuestos, recogidos igualmente en el artículo 20-5 ³⁷²del Código Penal, como son: a) que el mal causado no sea mayor que el que se quiere evitar. b) que la situación de necesidad no haya sido provocada de forma intencionada por el sujeto. c) y que éste no tenga obligación de sacrificarse por su oficio o cargo, y como presupuesto la situación de necesidad que, puede definirse como aquella de peligro para un bien jurídico, que sólo puede evitarse sacrificando el que está en conflicto³⁷³.

³⁷⁰RODRIGUEZ DEVESA, J.M., *"El terrorismo fiscal"*, o.p. cit., pág. 15.

³⁷¹De esta forma lo afirma la doctrina mayoritaria. Cfr. AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 346.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 81.; APARICIO PEREZ, A., *"Delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 76.

³⁷²Artículo 20-5 del Código Penal: "El que, en estado de necesidad para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos:

Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar.

Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto.

Tercero. Que el necesitado no tenga por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse".

³⁷³Véase sobre este tema, GIMBERNAT ORDEIG, E., *"El estado de necesidad: Un*

La admisión de esta causa de justificación en el delito de defraudación es discutida por la doctrina. Mientras que algunos autores admiten el supuesto. Así, Del Pozo-Amau declara que el estado de necesidad se puede alegar "cuando el sujeto pasivo tributario atraviesa una precaria situación financiera, habiéndosele cerrado las puertas para obtener otra financiación"³⁷⁴. Igualmente, Rodríguez Mourullo afirma que el estado de necesidad no es incompatible con el delito fiscal³⁷⁵. Y por último, Martínez Pérez defiende la posibilidad de "invocar esta circunstancia eximente en aquellos casos en los que la puntual satisfacción de los tributos condujese al sujeto a una situación en la que pusiese en peligro su salud corporal o fuere gravemente atentatoria a la dignidad humana"³⁷⁶.

Otros autores, por el contrario, niegan su apreciación en este delito. Desde esta perspectiva Bajo afirma que si bien "la amplitud de la regulación del **estado de necesidad**, pudiera amparar supuestos de delitos fiscales cometidos a consecuencia de graves crisis económicas, o como único medio de competir ante otros comerciantes defraudadores. Sin embargo, la rigidez de los requisitos exigidos jurisprudencialmente para el llamado hurto famélico e, incluso, el propio requisito segundo del número 7, artículo 8, impedirán amparar estos supuestos bajo la eximente, ya que, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto sobre sociedades son impuestos que presuponen, por sí mismos, la existencia de rendimiento positivo, es decir, de beneficios. En consecuencia se trata

problema de antijuricidad", Estudios de Derecho Penal, 3 edición, Tecnos, 1990, págs. 218-230.; MIR PUIG, S., "Derecho Penal. Parte General", 4 edición, Barcelona, 1996, págs. 441-473.

³⁷⁴ DEL POZO LÓPEZ, J./ ARNAU ZOROA, F., "Anotaciones sobre el delito fiscal", o.p. cit., pág. 421.

³⁷⁵ RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 722.

³⁷⁶ MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 307.

de supuestos difícilmente hipotizables. La falta de ingreso de las retenciones practicadas por el sustituto en el impuesto sobre la renta, o la falta de ingreso del I.V.A., pudieran definitivamente, restar impunes en lo que respecta al delito fiscal. No tanto por razón del estado de necesidad derivado de una crisis financiera, sino en función de que constituye un simple impago, insuficiente para el delito fiscal si se exige, además, un engaño (no en el caso contrario), como elemento típico.³⁷⁷

Pérez Royo, también en contra de la aceptación de esta causa de justificación en el delito de defraudación, manifiesta que "...hay que insistir en el carácter supraindividual del bien jurídico protegido, que debe primar sobre los intereses particulares que eventualmente puedan entrar en conflicto con él, incluida la propia conservación de la empresa en dificultades económicas. Por lo que hace a las otras circunstancias antes indicadas como de posible colisión con los valores defendidos en el tipo de la defraudación tributaria (grave peligro para la salud o para la dignidad humanas), hay que reconocer que es difícil pensar en su aparición real si se presta atención, por un lado, a los principios constitucionales que rigen la imposición (básicamente el principio de capacidad contributiva), y por otro, al límite cuantitativo de los cinco millones de evasión requerido para la incriminación"³⁷⁸.

³⁷⁷BAJO FERNANDEZ, M./ SÚAREZ GONZÁLEZ, C., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, en Bajo Fernández, M./Perez Manzano, M./Suárez González, C., o.p. cit., pág. 620.

³⁷⁸PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 156.; de este mismo parecer participa Ayala al considerar que "las situaciones de crisis empresarial nunca pueden presentarse bajo el aspecto de la subsidiariedad de modo que el mismo no pueda ser conjurado con un medio menos perjudicial que el que comporta la efectiva lesión del bien jurídico". Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 348.

Y Lamarca Pérez considera que el supuesto es casi de laboratorio si se tiene en cuenta que la cuota defraudada debe superar cinco millones de pesetas. (hoy el artículo 305 exige quince millones), lo que le parece difícil de imaginar³⁷⁹.

La Jurisprudencia, sin embargo, admite la posibilidad de un estado de necesidad, aunque afirma igualmente la dificultad existente a la hora de su apreciación. Destaca en este sentido, la STS de 3/12/1991 que declaró que aunque no era incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del I.G.T.E. y del IVA, era difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones no eran más que resultado de factores antecedentes que atraían paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no constaba haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran sustancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclinaba a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria³⁸⁰.

Entendemos que aún cuando es difícil la apreciación de esta causa de justificación, podría sin embargo, admitirse en los casos de imposición indirecta (IVA), dado que el sujeto obligado al pago del tributo, depende de la percepción previa de las cantidades gravadas a otros sujetos, de manera que si éstos no se las entregan,

³⁷⁹ LAMARCA PEREZ, C., *"Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 785.

³⁸⁰ Véase BERDUGO/FERRÉ que recogen varias sentencias sobre el tema. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., págs. 82-83.

el obligado tributario se puede encontrar ante una situación de precariedad económica que puede afectar de manera importante a su marcha empresarial.

a3) Consentimiento del ofendido/ Ejercicio legítimo de un derecho.-

Bajo se ha manifestado a favor de esta causa de justificación en el delito de defraudación tributaria, afirmando que el hecho de que los tipos impositivos estén en función del reconocimiento de que todo contribuyente defrauda, da pie para que el delito fiscal pueda quedar justificado en algún caso por consentimiento del ofendido o por ejercicio legítimo de un derecho. Esta es una prueba más de cómo el delito fiscal tiene que estar encuadrado en una política de clarificación fiscal.³⁸¹

Sin embargo, nosotros entendemos con Martínez Pérez que "la invocación del consentimiento del ofendido no parece aquí adecuada, en la medida en que la elevación de los tipos de imposición en función del fraude no creemos implique un abandono consciente de los intereses por parte del ofendido, ni una aprobación de la conducta fraudulenta. Y también resulta discutible el recurso al legítimo ejercicio de un derecho en un Estado social y democrático de Derecho en el cual el ciudadano participa activamente en las tareas públicas"³⁸².

Asimismo, nos parece igualmente válida y aceptable la corriente doctrinal que incluye dentro de la causa de justificación del consentimiento del ofendido o como propia del ejercicio legítimo de un derecho, las consultas formuladas a la

³⁸¹BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Derecho Penal Económico"*, o.p. cit., pág. 566.

³⁸²MARTÍNEZ PÉREZ, C., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 306.;e igualmente véase,

Administración por el sujeto, aún cuando no tengan efectos vinculantes para la Administración, sino que sean meramente informativas. Como señala Berdugo y Ferré Olivé, "Parece correcto entender que dentro del ejercicio legítimo de un derecho (art. 8.11 del CP) quedará comprendido el comportamiento de aquel que ha obrado conforme a una consulta administrativa previa (art. 107.3 de la L.G.T.), incluso si se trata de una orden ministerial interpretativa ilegal (STS 22-4-1985)"³⁸³. Ya que si el sujeto actúa tributariamente de acuerdo con la contestación dada por la Administración, no incurre en responsabilidad alguna- pues así lo especifica el propio art. 107 de la LGT³⁸⁴- al excluirse no la antijuricidad sino en todo caso la propia acción típica³⁸⁵.

A4) Obediencia debida.-

Algunos autores de la doctrina tributarista afirmaron la posibilidad de alegación de esta causa de justificación en los supuestos en los que el delito se realizaba por personas jurídicas, donde la estructura jerárquica conllevaba la

PÉREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág.158.

³⁸³BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 84.

³⁸⁴Artículo 107-2 de la LGT dice que: "el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta hubiese cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente no incurrirá en responsabilidad siempre que reúna los siguientes requisitos: a) Que comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarios para formar el juicio de la Administración. b) Que aquellos no se hubieren alterado posteriormente. c) Que se hubiere formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración".

³⁸⁵En este sentido, véase PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 158.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 350.

existencia del deber de obediencia; cuestionándose posteriormente desde un punto de vista práctico si era posible su verdadera apreciación³⁸⁶.

A este respecto, la opinión mayoritaria con acierto, excluyó en este caso la alegación de la obediencia debida, señalado que sí el sujeto conocía la ilicitud de la conducta ordenada, al no estar vinculado por una relación jerárquica de derecho público, quedaría vinculado como partícipe de la defraudación. Y si desconocía la ilicitud, creyéndose obligado al cumplimiento por la obediencia debida, quedaría incurso en un error de prohibición³⁸⁷.

Hoy el problema se ha solucionado al desaparecer esta causa de justificación del Código.

13.- CULPABILIDAD.-

a) Error de prohibición.-

La regulación del error dada por el artículo 14 parece seguir inspirándose en la teoría de la culpabilidad, considerando que la conciencia de la antijuricidad no es un elemento del dolo, y que por consiguiente el error de prohibición no afecta al dolo.

³⁸⁶GARCIA ASENSIO, S./ IBARRA IRAGÜEN, J./ SERRANO GUTIERREZ, A./ BERMEJO RAMOS, J., "La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", en *Crónica Tributaria* núm. 53, 1985, pág. 100.

³⁸⁷AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., págs. 350-351.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Todo sobre el fraude tributario", o.p. cit., pág. 84.

Se excluye consecuentemente la culpabilidad y la pena si el error sobre la antijuricidad de la conducta es invencible, o, se atenúa en todo caso la pena del delito doloso si el error es vencible³⁸⁸.

El dolo es la conciencia y voluntad de la realización de los elementos objetivos del tipo. Siendo en todo caso, la conciencia de la antijuricidad, un elemento perteneciente a la culpabilidad e independiente del dolo³⁸⁹.

El error de prohibición es difícil de apreciar en este delito como ya hemos explicado en páginas anteriores. Dado que el error de tipo y el de prohibición son difíciles de distinguir dogmáticamente en el delito de defraudación, optamos por afirmar que hay error de tipo siempre que haya desconocimiento o error de los deberes tributarios, ya que aunque pudiera ser considerado en algunos casos como error de prohibición vencible, nos parece sin embargo, como dijimos, más acertado apreciarlo como de tipo. Por lo que nos remitimos a lo dicho respecto del error de tipo. Si el sujeto desconoce la obligación, no puede querer ocultar, puesto que ignora que puede ocultar algo, excluyéndose el dolo y también el conocimiento del significado antijurídico de su conducta.

³⁸⁸CEREZO MIR, J., *"La regulación del error de prohibición en el Código penal español y su trascendencia en los delitos monetarios"*, en ADPCP núm. 38, 1985, pág. 282

³⁸⁹*Ibidem*.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

FORMAS DE APARICIÓN DEL DELITO

I.- ITER CRIMINIS.-

El delito pasa por diferentes fases desde su nacimiento hasta su consumación. Estas fases vienen a constituir un proceso que recibe el nombre de *iter criminis*¹. Por regla general, la finalización del proceso tiene lugar con la consumación, que es cuando se cumplen todos los elementos exigidos por el tipo penal, "de tal forma que la conducta realizada en el específico supuesto de hecho coincide con la representación abstracta que el legislador ha establecido previamente en el respectivo precepto legal"².

¹Como dice Mantovani: "... el delito, como toda cosa humana, nace, vive y muere. Por eso se ha considerado desde el punto de vista dinámico que en su concreto devenir se realiza por regla general atravesando varias fases que constituyen el denominado *iter criminis*..."; MANTOVANI, F., "*Diritto Penale. Parte Generale*", 2 edición, Padova, 1988, pág. 404.; citado por BORJA JIMÉNEZ, E., "*La terminación del delito*", en ADPCP, 1996, pág. 89.

²Véase BORJA JIMENEZ, E., o.p. cit., pág. 90 nota 2, donde recoge amplia bibliografía sobre el tema de la doctrina española, alemana e italiana.

En el artículo 15 del Código Penal se regula el iter criminis: "1. Son punibles el delito consumado y la tentativa de delito.

2. Las faltas sólo se castigarán cuando hayan sido consumadas, excepto las intentadas contra las personas o el patrimonio"

Como aspecto novedoso respecto del Código Penal anterior (arts 3 y 5) destaca el hecho de que la punición general "queda reservada a los delitos y faltas consumados y a los delitos intentados, con lo cual se abandona el sistema característico del Código anterior, en el que se declaraba también la punición genérica de la conspiración, provocación y la proposición para delinquir..."³. Desaparece también la frustración, por lo menos como denominación específica.

II.- CONSUMACION.-

En el delito de defraudación tributaria el tema de la consumación, es una cuestión importante que ha sido objeto de controvertida polémica por la doctrina, al depender la perseguibilidad del delito del momento en que se establezca la consumación⁴.

Además la dificultad para fijar el momento consumativo se agrava por el hecho de que aún cuando es un delito de resultado como la estafa,

³QUINTERO OLIVARES, G., *"Comentarios al nuevo Código Penal"*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 110.

⁴AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 311.

en donde el instante en que se produce la defraudación (el perjuicio para la Hacienda Pública)⁵ es el instante consumativo, éste a diferencia de la estafa no es fácil de precisar pues carece del acto de disposición patrimonial del sujeto pasivo⁶.

Es claro que el perjuicio a la Hacienda Pública se produce por el impago del sujeto obligado. Pero el problema está en determinar cuándo nace la obligación del pago. La doctrina sigue dividida en este tema, sin existir acuerdo unánime respecto a si esta nace con la realización del hecho imponible o en un momento posterior⁷.

Rodriguez Mourullo afirma que la consumación se produce en la elusión del pago de tributos, en el último momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso, y en el caso de beneficios fiscales, en el momento en que se obtiene la aplicación de la ventaja fiscal⁸.

Bajo Fernández, considera que como ese momento hábil presupone la existencia de una obligación tributaria exigible, es necesario que se haya producido la liquidación definitiva⁹. Así dice que "La

⁵Cfr. CÓRDOBA RODA, J., "Comentarios", III, o.p. cit., pág.1008; RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", o.p. cit., pág. 726.; BAJO FERNANDEZ, M., "Derecho Penal Económico", o.p. cit., pág. 572.; MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 347.

⁶MARTINEZ PEREZ, C., "El delito fiscal", ibídem.; AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., pág. 311.

⁷AYALA GOMEZ, I., "El delito de defraudación tributaria...", o.p. cit., pág. 312.

⁸RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El delito fiscal", o.p. cit., pág. 283.

⁹BAJO FERNÁNDEZ, M., "Derecho Penal Económico", o.p. cit., pág. 622.; En el mismo sentido, LAMARCA PÉREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la

necesidad de concurrencia de la liquidación definitiva para la consumación del delito fiscal es evidente si tenemos en cuenta que sólo de este modo es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria y, por tanto, el montante de la defraudación. Esto significa que la puesta en conocimiento de la Administración de aquellos negocios, actos o hechos de naturaleza económica que constituyen el presupuesto del hecho imponible, o la autoliquidación en los impuestos que lo exijan, aun cuando con ello se haya inducido ya a error a la Hacienda, no constituyen más que principio de ejecución del hecho punible que daría lugar, a lo sumo, a la punición del delito fiscal en grado de tentativa o frustración si no ha habido liquidación definitiva"¹⁰ Además afirma este autor que la propia LGT lo permite (artículos 58, 64 y 126), exigiéndose en cierto modo que el momento consumativo se entienda producido en la liquidación, ya que si no, no podría determinarse la deuda, ni sería posible conocer si el perjuicio excede o no de la cantidad exigida por el tipo (15.000.000 pesetas).

No participamos, como hace la mayoría de la doctrina, de esta concepción. Si bien es cierto, como dice Bajo Fernández, que el instante consumativo se debe establecer cuando se produce la liquidación, ya que resulta imprescindible que la obligación nacida del hecho imponible se haya liquidado, diferimos sin embargo, en que ésta sea la definitiva, pues entendemos que no será necesario acudir a la liquidación definitiva cuando la ley propia de cada tributo prevea la posibilidad de practicar la

Hacienda Pública", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 178, año 1985, págs. 794-795.; y STS de 2 de marzo de 1988 que consideró consumado el delito de defraudación tributaria por omisión de declaración con la liquidación administrativa.

¹⁰Ibidem.

liquidación provisional¹¹. Creemos de acuerdo con Pérez Royo que el fallo en su argumentación reside en una posible confusión entre lo que es liquidación definitiva, y lo que se conceptúa como liquidación firme¹². En todo caso, como establece el artículo 120 de la LGT¹³ la firmeza se puede dar tanto en la liquidación definitiva como en la provisional, ya que éstas últimas serán tenidas como definitivas una vez que hayan sido comprobadas dentro del plazo que la Ley de cada tributo marca.

Además el artículo 120 de la LGT que este autor menciona, no precisa el tipo de liquidación que deba provocar la exigibilidad.¹⁴ Determina el precepto que las liquidaciones provisionales pasan a definitivas cuando se produce bien la comprobación del hecho imponible

¹¹Cfr. MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 291.; En el mismo sentido, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág.316.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., en Bajo Fernández, M./ Suárez González, C./ Perez Manzano, M., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág. 623 nota 94.

¹²PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 170.

¹³Artículo 120: "1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

2. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.

b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los *Jurados tributarios*.

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

3. En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales."

¹⁴PEREZ ROYO, F., *ibidem.*; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., en Bajo Fernández, M./ Suárez González, C./ Perez Manzano, M., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, o.p. cit., pág.623 nota 94.

y de su valoración o bien, cuando transcurre el plazo que se establece en la Ley de cada tributo. Como normalmente, no se suele señalar de forma expresa el plazo de caducidad para la comprobación por la Administración de la declaración provisional, en la mayoría de los tributos, ésta facultad se entiende que puede ser ejercitada en todo caso hasta que finalice el plazo de prescripción de los cinco años. Lo que originaría, si se establece el momento de la consumación en la liquidación definitiva, no sólo un problema de prejudicialidad administrativa¹⁵, lo que se resolvió ya afortunadamente con la reforma de 1985, sino también un problema en la consumación ya que ésta se haría coincidir en muchos casos con el periodo de prescripción, lo que daría lugar a un absurdo, al prescribirse el delito sin que se hubiera producido la consumación¹⁶.

Por otro lado, como ya han puesto de manifiesto algunos autores¹⁷, la determinación de la deuda en un delito contra la Hacienda Pública no se puede realizar en la liquidación definitiva, al impedirlo la propia L.G.T. en su artículo 77.6¹⁸; el artículo 10 del R.D. 2.631/85 de 18 de diciembre

¹⁵En este sentido, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 316.; SUAREZ GONZÁLEZ, C., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, en Bajo Fernández, M./ Suárez González, C./Perez Manzano, M., ibídem.

¹⁶PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 170 nota 264.; AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 317.

¹⁷Vid. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 71.; JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 100.

¹⁸Artículo 77-6 L.G.T.: "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme,

sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias y el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de Tributos (R.D. 939/1986 de 25 de abril), al declarar que en el caso de que la Administración compruebe de la posible existencia de delito fiscal, deberá suspender las actuaciones administrativas, y traspasar el supuesto a la jurisdicción competente. Por lo que en los casos, en que por ser el delito perseguible de oficio, el Juzgado abriera de oficio diligencias, se produciría una verdadera contradicción, al tener que enviar obligatoriamente lo actuado a la Inspección de Hacienda para que realizará la liquidación definitiva y se pudiera ya hablar de consumación¹⁹. No se exige pues, una prejudicialidad administrativa obligatoria, sino que de acuerdo a lo dispuesto por la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ésta prejudicialidad en todo caso, es facultativa, pudiendo el Juez penal optar o no por la remisión²⁰.

Es por todo ello, que entendemos que la liquidación tiene carácter meramente declarativo, ya que la deuda tributaria no nace con la liquidación practicada por la Administración, al haber surgido ya la deuda

tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con la base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados."

¹⁹JORDANA DE POZAS Y GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 100.

²⁰AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 318.

con la realización del hecho imponible²¹. El perjuicio surge desde el momento en que la Hacienda Pública incurre en error²² al no poder percibir los ingresos requeridos para la satisfacción de las necesidades públicas.

Por otro lado, el artículo 126 de la L.G.T.²³ tan utilizado como justificación de la postura que considera el instante de la consumación en la liquidación definitiva, ha cambiado de contenido conforme a la Ley

²¹En este sentido, véase BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE; I./ FERRÉ OLIVÉ; J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 71.; JORDANA DE POZAS, L. Y LESMES SERRANO, "El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública", Madrid, AAVV, Infracciones tributarias, 1988, pág. 107.; Y más concretamente lo justifica la LGT en el artículo 28 de la L.G.T. al decir que: "1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

²²En contra, el mismo Bajo que es el que da el argumento, alegando que esta tesis de que el hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria es considerada dudosa por algún sector tributarista.; Cfr. BAJO FERNÁNDEZ; M., *"Manual de Derecho Penal. Parte Especial"*, en Bajo Fernández, M./ Perez Manzano, M./ Suarez Gonzalez, C., o.p. cit., pág. 622 nota 92. Sin embargo, como ya hemos señalado, el artículo 28 de la LGT así lo declara expresamente.

²³Artículo 126 de la L.G.T. conforme a la Ley 25/95 de 20 de Julio: "1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.

2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

3. El período ejecutivo se inicia:

a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaraciones-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquella".

25/1995, de 20 de julio, por lo que deja de tener sentido la argumentación. Y aún cuando se pudiera asimilar a la redacción anterior, entendemos que si se establece el momento consumativo en el período voluntario, como creemos se debe fijar, no ha lugar a la afirmación de que la consumación se produce con la liquidación definitiva, pues el precepto en ningún momento declara de forma expresa esto. Únicamente habla de la recaudación que puede ser realizada por la Administración en el periodo de pago voluntario o en el ejecutivo, lo que no impide que el momento consumativo se haya podido fijar en el momento anterior al periodo ejecutivo.

En todo caso, lo que es claro es que hay que acudir a las leyes de cada tributo para poder establecer el momento de exigibilidad²⁴. Siendo los supuestos diversos, vamos a analizar la consumación seguidamente en cada uno de ellos:

A) EN TRIBUTOS CON LIQUIDACIÓN.-

Estos tributos exigen como su nombre indica de una liquidación por la Administración, esto es, el sujeto obligado debe mediante un acto de declaración expresar los hechos imponibles para que posteriormente la Administración mediante acto de liquidación determine la cuantía de la deuda tributaria. El caso único y típico en nuestro derecho tributario es el

²⁴AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 318.

del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero afectando solamente a las sucesiones.

Siguiendo a Pérez Royo, entendemos que "En estos casos cabría en principio pensar que la consumación se produce con el acto de liquidación que, sobre la base de la actividad desleal del sujeto pasivo, determina una deuda tributaria inferior a la debida. Sin embargo, en nuestro ordenamiento el perjuicio económico se cifra no en la incorrecta <<constitución>> o determinación del crédito tributario, sino en la elusión de su pago. De manera que habrá que esperar al último día del periodo para el pago de la deuda para poder considerar consumada la defraudación. Hasta ese momento será admisible el desistimiento voluntario"²⁵.

En definitiva, en los tributos con liquidación, la consumación se producirá cuando transcurra el último día del plazo de ingreso de la deuda²⁶, tanto para el caso de que se haya realizado el acto declarativo con la liquidación, como para el supuesto de que se hayan omitido (en el caso de la omisión se contará a partir del día de cumplimiento del señalado para practicar la liquidación)²⁷. Conforme a lo que hemos mencionado anteriormente, entendemos que la liquidación tiene un efecto declarativo, ya que el sujeto al realizar el acto declarativo, comunica a la

²⁵PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 171.

²⁶En este sentido, PEREZ ROYO, F., *Ibidem.*; APARICIO PEREZ, A., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 102.

²⁷Vid. PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., págs. 171-172.; APARICIO PEREZ, A., *"Los delitos contra..."*; *Ibidem.*

Administración los hechos imponible y, si lo realiza incorrectamente con el ánimo de provocar error en la Administración, la ejecución del engaño se inicia en ese momento, consumándose con el pago incorrecto de los tributos o con el no pago en el caso de la omisión de la declaración. El acto administrativo de liquidación aparece como una mera exigencia procesal, que no afecta a la perfección material del delito.

B) TRIBUTOS CON AUTOLIQUIDACIÓN.-

Los tributos con autoliquidación no exigen de un acto administrativo de liquidación. El obligado tributario debe, no sólo declarar los hechos imponible sino que además tiene que cuantificar de acuerdo con las normas tributarias, la deuda tributaria. La mayoría de los tributos siguen este sistema (así IRPF, IVA, IS)

Para determinar el momento de pago y por ende de exigibilidad de la deuda tributaria se tiene que acudir a las normas de cada tributo. Esto viene a plantear un problema respecto a la determinación del momento de consumación, ya que el Reglamento General de Recaudación exige que el ingreso que tiene que acompañar a la autoliquidación se realice en el plazo reglamentario. Lo que hace cuestionarse, como hace Pérez Royo²⁸, ¿cuál es el plazo reglamentario?. ¿Si se encuentran incluidos en él los periodos de pago aplazado y los de prórroga?

²⁸ PEREZ ROYO; F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág.173.

La LGT²⁹ remitía igualmente, como hace ahora, al Reglamento General de Recaudación³⁰, que recogía un plazo de pago voluntario y un

²⁹ El Artículo 61 de la LGT de 28 de Diciembre de 1963 declaraba que: "1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación..."

³⁰ En el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, dentro del Título II bajo la denominación de "prórroga de los plazos para ingreso en periodo voluntario", en el artículo 92 (plazos y recargo de prórroga), se recogía el periodo de prórroga del periodo voluntario, al establecer que: "Los plazos de la prórroga serán los siguientes, según las distintas clases de deudas:

A) Deudas a que se refiere el número 2 del artículo 20: a) Vencidas el día 10 de cada mes: del día 11 al 25 de dicho mes. b) Vencidas el día 25 de cada mes: del día 26 al 10 del mes siguiente.

B) Deudas a que se refiere el número 7 del artículo 20: del día 16 al último de cada uno de los meses de mayo y noviembre. El pago se realizará exclusivamente en las oficinas recaudatorias de la capitalidad de zona, que deberán permanecer abiertas seis horas diarias, al menos, durante este plazo.

C) Deudas a que se refieren los números 3, 4, 5 y 9 del artículo 20 y el artículo 155,3 a): quince días naturales, a contar del vencimiento del respectivo plazo; y deudas a que se refiere el número 6 del artículo 20, hasta la fecha de su ingreso".

El artículo 20 RGR al que se remite el artículo 92 recogía las deudas a las que afectaba la prórroga en periodo voluntario, disponiendo que: "1. Los obligados al pago harán efectivas sus deudas, en periodo voluntario, dentro de los plazos fijados en este artículo o, en su caso, en el de prórroga regulado en los artículos 91 y 92 de este Reglamento.

2. Salvo disposición en contrario de Ley, las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración...

3. En los casos de evaluaciones globales y convenios, el pago deberá realizarse dentro de los plazos que señalados en las disposiciones que regulan aquéllos.

4. Cuando se trate de deudas liquidadas como consecuencia de actas de inspección, conforme al Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, se estará a lo establecido en el mismo y disposiciones complementarias. Las liquidaciones por los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Renta de Aduanas se ingresarán en los plazos establecidos en las normas que los regulan. Las demás deudas, cuya liquidación esté encomendada a las Aduanas se ingresarán en igual plazo y al mismo tiempo que las de dicha Renta.

plazo de prórroga. En ambos, el sujeto podía satisfacer la deuda, sin pasar a la vía ejecutiva de apremio, aunque con un recargo para el supuesto de prórroga.

Nos encontrábamos pues con el problema de determinar si la consumación se producía transcurrido el periodo de pago voluntario o, en un momento posterior, justo antes de que se determinara la apertura del procedimiento de apremio.

Ahora, por el contrario, la cuestión parece resuelta al haberse modificado la redacción del Reglamento General de Recaudación, como veremos, y no recoger el plazo de prórroga.

Algunos autores, parecen confundir sin embargo el término "prórroga" actual con el anteriormente modificado. Así, Pérez Royo³¹ y Muñoz Conde³² entienden que se debe esperar hasta el momento de la apertura del procedimiento de apremio para hablar de consumación,

5. Las deudas tributarias que deban satisfacerse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible.

6.

7. Las deudas que se recauden mediante recibo se satisfarán en los plazos señalados en el artículo 79.

8.....

9. Las deudas no tributarias deberán pagarse en los plazos que determinen las normas con arreglo a las cuales tales deudas se exijan".

³¹PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 173.; del mismo, *"El pago de la deuda tributaria"*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, págs. 281 y sgs.

³²MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal. Parte Especial"*, 6 edición, o.p. cit., pág. 738.

requiriéndose, por tanto, de una previa investigación y liquidación por la Administración de la autoliquidación efectuada por el contribuyente³³.

De acuerdo con Ayala³⁴ y Martínez Pérez³⁵, consideramos, por el contrario, que la consumación se produce en el momento en que finaliza el plazo del periodo voluntario, en otro caso, deberíamos esperar a la liquidación de la administración, y su posterior notificación, cuando en realidad la consumación ya se realizó, al presentar la autoliquidación el sujeto pasivo y al efectuar en ese momento el pago. Ya que es en ese instante cuando se produce el perjuicio a la Hacienda Pública al autoliquidar el sujeto de forma inexacta la deuda tributaria, no satisfaciendo de forma completa el importe que le correspondería³⁶.

Por otro lado, si ampliamos la consumación al momento anterior a la vía de apremio, exigiéndose una comprobación por parte de la Administración, damos lugar a que el sujeto que no ha presentado declaración o que la ha presentado incorrectamente de manera intencionada, desista de su intención, no de forma voluntaria lo que ciertamente llevaría a su exoneración, sino de manera forzosa, al ser obligado de forma indirecta por la propia Administración, motivo que no parece ser el querido por el legislador. Consideramos más acertada la solución ya argumentada, de que hay consumación una vez que finaliza

³³ Así lo establece el artículo 120, 2 a) de la LGT: "Tendrán consideración de definitivas: a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional..."

³⁴ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 323.

³⁵ MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., págs. 292-293.

³⁶ *Ibídem*.

el último día del pago voluntario, ya que si el sujeto supera los 15.000.000 de pesetas de cuota defraudada, la Administración deberá abstenerse de seguir examinando el caso y, traspasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal que, será la que valorara si ha habido engaño o no por el sujeto. La Administración sólo podrá ampliar los plazos de prórroga con recargo y exonerar de responsabilidad para los supuestos que no alcancen esa cantidad.

Como afirma Martínez Pérez, aun admitiendo que puedan manejarse diversas nociones de exigibilidad (ya que hay otro sector doctrinal, al que nos adherimos, que considera que la exigibilidad existe desde el momento en que la deuda puede ser pagada)³⁷, "el concepto que debe interesar desde la óptica penal es el que se refiere a la posibilidad de que el contribuyente realice ya su obligación de prestación en la cantidad liquidada y, por ende, a la circunstancia de que la Administración pueda cobrar la deuda"³⁸.

Además, el hecho de que la exigibilidad de la deuda por parte de la Administración en vía de apremio se realice después de acto administrativo de liquidación, no afecta para nada a la consumación del delito³⁹, sino que es un mero procedimiento administrativo necesario,

³⁷MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 293 nota 199.

³⁸MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 293.

³⁹En este sentido dice Martínez Pérez que "el mencionado acto administrativo de liquidación debe ser configurado como una mera exigencia procesal (que en modo alguno afecta a la perfección material del delito); no, por supuesto, como una condición objetiva de perseguibilidad, ya que, aunque lo usual sea que la Administración ponga en conocimiento de los Tribunales penales los hechos presuntamente constitutivos de defraudación del artículo 349 (hoy 305), éstos ya no dependen de la actuación

para que ésta pueda hacer efectivo posteriormente el cobro sobre el patrimonio del obligado (art.127 y 129 LGT) ⁴⁰.

Por último, corrobora nuestra posición, la circunstancia ya señalada, de que la LGT en los artículos 61⁴¹ y 126, así como en el

administrativa-como veremos- para la persecución de los delitos fiscales"; MARTINEZ PEREZ, C., *"El delito de defraudación tributaria"*, o.p. cit., pág. 295.

⁴² Así lo declara expresamente, el artículo 127 de la LGT: "... 2. Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. 3. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente. Si el deudor no hiciere el pago dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio..."

Y el artículo 129 al decir que: "1.El procedimiento de apremio será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración tributaria..."

⁴³ Artículo 126 L.G.T: 1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en periodo ejecutivo.

2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

3. El periodo ejecutivo se inicia:

a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiera concluido, al presentar aquélla".

Artículo 61 LGT: 1. "El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria.

2. El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora.

Reglamento General de Recaudación (artículo 92), no recoge la figura del plazo de prórroga, como se establecía en la legislación anterior. Aún cuando utiliza ese término, lo hace en un sentido totalmente distinto⁴², entendido como una prórroga general del plazo de pago voluntario en circunstancias excepcionales y para un determinado impuesto (así por ejemplo, en caso de inundaciones, o modificación de las leyes relativas a determinados impuestos se puede prorrogar el plazo para la presentación de autoliquidaciones, como ocurrió en el año 1991 para el IRPF o en el

De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

3. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley.

4. En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria, la Administración tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo....."

⁴² En este sentido, se manifiesta Martínez-Buján Pérez al afirmar que el plazo de prórroga a que alude el artículo 61.3 de la LGT "se trata de un plazo y de un recargo de prórroga *sui generis*, ya que aparte de no ser calificados expresamente así en la Ley, ni por su finalidad ni por su contenido pueden ser concebidos como tales. Asimismo, conviene tener en cuenta que, en rigor, este plazo específico (de duración indefinida, dado que termina cuando se produce el ingreso o cuando la Administración realiza el requerimiento) no forma parte ya del período <<voluntario>> de ingreso, puesto que en el artículo 61.3 LGT se indica patadinamente que la posibilidad de pago espontáneo (<<fuera de plazo sin requerimiento previo>>) comienza al <<término del plazo voluntario de presentación e ingreso>>."; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 151.

IBI en el año 1995 como consecuencia de las inundaciones) y no, como prórroga de deudas específicas a que hacía alusión el artículo 20 RGR (concretamente referido anteriormente a deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración; casos de evaluaciones globales y convenios; deudas liquidadas como consecuencia de actas de inspección; las liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; las deudas cuya liquidación estaba encomendada a las Aduanas; las deudas tributarias que debían satisfacerse mediante efectos timbrados; las deudas recaudadas mediante recibo y las deudas no tributarias).

Consideramos, por todo ello, que sólo cabe hablar ahora de un plazo voluntario y de la vía de apremio. Fijando la consumación en el momento en que nace la obligación, o la exigibilidad de ésta, entendemos que ésta coincide con el momento de la finalización del plazo del pago voluntario, al ser cuando el error provocado en la Administración por el autor, a través de su declaración o no declaración, ocasiona el perjuicio.

b1) Modalidad omisiva en la consumación.-

Martínez Pérez argumenta que la obligación tributaria es una obligación a plazo que la Administración establece, para que en ese período el obligado realice el pago. Ese periodo comprende, el periodo de ingreso ordinario y el de prórroga del ingreso ordinario. Concretamente, en el caso de omisión al no haberse autoliquidado la deuda entiende, que no es exigible hasta que la Administración después

de realizar la correspondiente labor investigadora, comunique al contribuyente la oportuna liquidación⁴³.

Justifica esta solución, distinta a la recogida para los supuestos activos, en que "la <<exigibilidad>> que interesa desde la perspectiva jurídico penal presupone la efectiva liquidación de la deuda, *con independencia* de que a efectos tributarios pueda defenderse que se opera una <<retroacción>> al momento del vencimiento del plazo ordinario del pago. De esta suerte, abstracción hecha de las repercusiones que se operen en el ámbito tributario, lo cierto es que desde la óptica penal no puede hablarse de una <<retroacción de la exigibilidad>> y, por tanto, de consumación <<retroactiva>> del delito. A mayor abundamiento, téngase presente que el delito no puede consumarse en un instante en el que el agente *podía* todavía con su intervención *impedir* la verificación del resultado, ya que éste (el perjuicio patrimonial) mal podría producirse cuando el sujeto se hallaba aún en período de prórroga de ingreso *voluntario*. Por último, repárese en que, si se admite la interpretación aquí preconizada sobre el verbo defraudar, es justamente la inactividad del agente la que traduce el engaño necesario para la integración del tipo del artículo 349 en comisión por omisión"⁴⁴.

Bajo Fernández critica esta argumentación, señalando que "quienes pretenden adelantar la consumación a la liquidación provisional, se ven obligados a distinguir entre los supuestos de defraudación mediante comportamiento activo y los supuestos de defraudación

⁴³MARTINEZ PEREZ. C., "El delito de defraudación tributaria", o.p. cit., págs. 295-296.

⁴⁴Ibidem.

mediante omisión de la correspondiente declaración del impuesto, en la que no hay liquidación provisional, lo que resulta al menos poco comprensible"⁴⁵.

No participamos de estas opiniones. El hecho de que falte la autoliquidación, no impide la exigibilidad de la deuda, como hemos señalado en líneas anteriores, pues ésta se produce desde el momento en que puede ser pagada, esto es, "en el momento en que el autor sabe y conoce su obligación de realizar el pago de la misma y, conscientemente, deja de realizar toda operación que conduzca a su efectivo cumplimiento e impida a la Administración el hacerlo"⁴⁶.

De acuerdo con el hilo argumental seguido en páginas anteriores, entendemos que el perjuicio, no se provoca a la Hacienda Pública por la omisión de declaración, ya que en todo caso, es necesario esperar al pago. Si el sujeto no presenta la declaración, conociendo que la Administración tiene suficientes datos para realizar la liquidación, no engaña, ni produce error en la Administración, lo que origina son posibles retrasos en las labores de gestión. Si en periodo voluntario el obligado realiza el pago, no se puede hablar de defraudación. Si pudiéramos, sin embargo, estar ante un delito de defraudación, en el supuesto en que el contribuyente dejará de hacer la declaración y dejará de ingresar, supuesto, que de todas formas debería valorar la jurisdicción penal.

⁴⁵BAJO FERNÁNDEZ, M., *"Manual de Derecho Penal"*(Parte Especial), en Bajo Fernández, M./ Pérez Manzano, M./ Suárez González, C., o.p cit., pág. 623.

⁴⁶Vid. AYALA GOMEZ; I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág.329.

En todo caso, una vez finalizado el periodo de pago voluntario, si la Administración tiene conocimientos de la comisión de un posible delito fiscal, como establece la Ley deberá abstenerse y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal que, será la que valorará si ha existido o no engaño en la no presentación de declaración. "Los problemas relativos al *quantum* defraudado tienen su acomodo en el seno del proceso penal y, cuando concurra, a través de la institución del error si el sujeto creyó que el resultado no alcanzaba la cifra exigida por el tipo..."⁴⁷.

En definitiva, la consumación tanto para las modalidades comisivas como para las omisivas, en los tributos con autoliquidación se produce una vez finalizado el periodo de pago voluntario.

C) CONSUMACIÓN EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES Y EN EL DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES.-

Para la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales, la consumación se producirá en el instante en que se presenten las autoliquidaciones, con el subsiguiente pago, al producirse una rebaja importante de la deuda tributaria, con motivo de la aplicación incorrecta de reducciones, exenciones o bonificaciones⁴⁸.

⁴⁷AYALA GOMEZ, I., *Ibidem*.

⁴⁸*Ibidem*.

Mientras que para los supuestos de obtención indebida de devoluciones, el perjuicio a la Hacienda Pública se origina en el momento en que se produce el desplazamiento patrimonial por la Administración Tributaria⁴⁹.

D) CONSUMACIÓN EN LAS RETENCIONES Y EN LOS INGRESOS A CUENTA DE RETRIBUCIONES EN ESPECIE.-

El perjuicio a la Hacienda Pública en las retenciones así como en los ingresos a cuenta de retribuciones en especie se produce desde que termina el plazo trimestral o semestral que según los casos establece la Ley, sin que se hayan realizado los ingresos debidos.

III.-FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN.-

El artículo 16 CP dispone que "1. Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor.

⁴⁹En este sentido, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 176.

2. Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta.

3. Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquel o aquellos que desistan de la ejecución ya iniciada, e impidan o intenten impedir, seria, firme y decididamente, la consumación, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta."

El Código Penal de 1995, a diferencia del anterior, no recoge de manera expresa la distinción entre tentativa y frustración, sino que hace uso únicamente del término tentativa, distinguiendo entre tentativa inacabada (cuando el sujeto realiza sólo una parte de los actos) y tentativa acabada (cuando ejecuta todos los actos necesarios para producir el resultado)⁵⁰.

La admisión de las formas imperfectas ha dado lugar a diferentes posturas. Mientras un sector doctrinal principalmente tributarista niega la posibilidad de las formas imperfectas por entender que contradice la

⁵⁰Para entender las razones que han movido al legislador a establecer esta nueva redacción. Véase, QUINTERO OLIVARES, G., "Comentarios al Código Penal de 1995", o.p. cit., págs. 113-114.

propia naturaleza del delito⁵¹, y afirmando que la LGT sólo sanciona las infracciones tributarias consumadas⁵².

Otro sector claramente mayoritario considera por el contrario que, al ser el delito de defraudación un delito de resultado, y al no ser la cuantía una condición objetiva de punibilidad, sino una característica del resultado que ha de estar cubierta por el dolo del autor, no es posible evitar la operatividad de las formas imperfectas de ejecución⁵³.

Entendemos, siguiendo la opinión más extendida que la posibilidad de la tentativa (acabada e inacabada) en principio es posible al encontrarnos ante un delito de resultado⁵⁴.

⁵¹GÓMEZ DE GANAN Y CEBALLOS ZÚÑIGA, J.L., *"El delito fiscal"*, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 275.; DEL POZO LÓPEZ, J./ARNAÚ ZOROA, F., *"Anotaciones sobre el delito fiscal"*, en Medidas urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 394.

⁵²"En nuestra opinión, cabe pensar en teoría que el delito fiscal se comete en grado de tentativa o de frustración al venir tipificado el mismo en el Código Penal. Sin embargo, dada su especial conexión con la infracción tributaria, en que no caben ambos supuestos, y teniendo en cuenta las condiciones objetivas que se contemplan en el artículo 319, pensamos que en la práctica será difícil que se den ambos supuestos".; DEL POZO LÓPEZ, J./ARNAÚ ZOROA, F., *Ibidem*.

⁵³RODRIGUEZ MOURULLO, G., *"El nuevo delito fiscal"*, o.p. cit., pág. 283.; Asimismo, BAJO FERNÁNDEZ, declara que aunque son posibles las formas imperfectas de ejecución, el dolo es difícil de probar en ellas.; BAJO FERNANDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial* en BAJO FERNANDEZ, M./ PEREZ MANZANO, M./ SUAREZ GONZALEZ, C., o.p. cit., pág. 624.

⁵⁴De este parecer participan, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 176.; NOREÑA SALTO, J.R., *"El delito fiscal"*, o.p. cit., págs. 234-236.; AYALA GÓMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág.332.

Distinguimos al igual que hicimos para la consumación, las formas imperfectas, en los diferentes supuestos:

A) EN LA ELUSION DE PAGO DE TRIBUTOS.-

A1) En el caso de tributos que exigen de liquidación,- que como ya dijimos en páginas anteriores, este supuesto sólo surge en el Impuesto de Sucesiones y donaciones-, la tentativa podría producirse cuando en la declaración que debe presentar el sujeto expresara éste datos falsos o incompletos, descubriéndolos posteriormente la Administración al realizar la liquidación, antes en todo caso de que se hubiera realizado la elusión del pago al finalizar el periodo voluntario⁵⁵.

Asimismo se podría hablar de tentativa en el caso de que la Administración descubriera antes o dentro del periodo de pago voluntario que el contribuyente obligado no presentó el acto declarativo de la realización del hecho imponible, queriendo producir error en la Administración,⁵⁶ y creyendo en todo caso, que ésta carecía de datos suficientes para poder descubrir su obligación tributaria

⁵⁵En este sentido, PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 177.; asimismo, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., págs. 333-334.

⁵⁶Del mismo parecer, AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria..."*, o.p. cit., pág. 334. ; PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 177.

Habría desistimiento sí el sujeto antes de que finalice el periodo de pago voluntario y sin que haya habido ningún acto de requerimiento por parte de la Administración, presentara el acto declarativo o ingresará la cantidad que conforme a la Ley correspondiera por el valor catastral, del Impuesto de Patrimonio o, por el valor real.

a2) En los supuestos de los demás tributos en los que las deudas se autoliquidan, entendemos que al coincidir el momento de presentación de la declaración con el ingreso, no cabe hablar de posibilidad de apreciación de formas imperfectas de ejecución⁵⁷.

Lo mismo ocurre, en los supuestos relativos a retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, en los que al realizarse por autoliquidación, la dificultad para apreciar formas imperfectas es ostensible.

B) EN LA DEVOLUCION DE CANTIDADES INDEBIDAS Y EN LA OBTENCION DE BENEFICIOS FISCALES INDEBIDOS.-

Al existir en la devolución de cantidades diferentes fases en el proceso, esto es, la solicitud por parte del sujeto, el acto expreso de la Administración y por último, el pago, no parece complicado admitir la

⁵⁷ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 178.

tentativa, para el caso de que la Administración descubra la improcedencia de lo solicitado, antes de realizar el pago⁵⁸.

En los casos de disfrute indebido de beneficios fiscales, la tentativa sólo se producirá cuando haya existido acto expreso de solicitud del sujeto, y acto expreso posterior de la Administración para su concesión y, siempre que ésta descubra antes de realizar el pago el engaño⁵⁹.

Por último, como destaca Pérez Royo⁶⁰ es posible que en relación a un mismo tributo, se pueda hablar de elusión consumada acompañada de una defraudación por disfrute ilícito de beneficios fiscales en grado de tentativa.

⁵⁸ *Ibidem*, pág. 179.

⁵⁹ AYALA GOMEZ, I., *"El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal"*, o.p. cit., pág. 339.

⁶⁰ PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 179.

IV.- LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.-

1.- REGULACIÓN LEGAL.-

El artículo 305 en su apartado cuarto declara que "Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación a las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria"

2.-ANTECEDENTES.-

A) La Propuesta de 1983.-

Se puede destacar como antecedente más inmediato el artículo 298-3 de la Propuesta de 1983 que recogía una causa *parcial* de exclusión de la pena al declarar que la pena de prisión no se impondría si se efectuare el pago con sus recargos dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal¹.

Con esta causa parcial de exclusión de la pena se eximía al autor de la pena privativa de libertad pero no de la multa ni de la medida de seguridad establecida ésta última para casos de habitualidad, de ahí su nombre de parcial. No se exigía, por otro lado, que el pago se realizara en un momento anterior a ser descubierto el autor, sino que los efectos se generaban también incluso en el caso de que se hubiera producido la apertura del procedimiento criminal².

No se requería, por tanto, que la rectificación fuera voluntaria, ni previa al descubrimiento, bastaba pues, con la simple reparación civil del perjuicio ocasionado³.

¹Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 94.

²Ibídem.

³Ibídem.

B) Normativa tributaria.-

La legislación tributaria recogió por primera vez la figura de la regularización en el artículo 61-2 LGT, con redacción dada de acuerdo a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1986, al declarar que "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas...".

Posteriormente, el artículo fue objeto de modificación por la Disposición Adicional 14 de la Ley 18/1991, que estableció que: "Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso".

Manifestando la misma Disposición adicional 14 en su apartado dos que la regularización de las situaciones tributarias podría realizarse hasta el 31 de diciembre de 1991, "siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de

1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles".

Exigía esta disposición que la rectificación o autodenuncia se realizara de forma voluntaria, sin requerimiento previo alguno por parte de la Administración, excluyendo de esa forma, no sólo las sanciones sino también los intereses de demora⁴.

Junto a la disposición adicional 14 se creó la Disposición adicional 13 que recogía a su vez la regularización fiscal pero para determinados supuestos específicos, esto es, para los casos en que el sujeto hubiera suscrito Deuda Pública Especial. No se exigía una voluntariedad, a diferencia de la disposición adicional 13, ya que el contribuyente podría reparar satisfaciendo el pago de la deuda aún descubierto y sometido a actuación inspectora⁵, siendo eximido de las sanciones e intereses de demora.

Así disponía el numero tres letra e) de la Disposición Adicional 13 que "e) Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria.

⁴Cfr. PÉREZ ROYO, F., *"El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del IRPF"*, Impuestos, 1994, núm. 1, pág. 28.; MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág.109.

⁵PEREZ ROYO, F., *"El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del I.R.P.F."*, o.p. cit., pág. 28.; MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., págs. 109-110.

El precio efectivo de adquisición de los activos de Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos...."

C) Problemas que se plantearon con la regulación anterior.-

Al no existir precepto específico alguno en la legislación penal que estableciera la exención penal al que regularizara, el problema se presentaba si se ponía en conexión con la normativa tributaria que si recogía como hemos visto, dos preceptos, en los que se exoneraba de las sanciones administrativas y de los intereses de demora al que regularizara.

La doctrina ante la cuestión decidió, bien por considerar que la exención se extendía también al ámbito penal, sin necesidad de crear norma penal nueva, pues bastaban las existentes tanto en el orden penal como en el tributario, o bien, por exigir claramente la expresión en el Código Penal de esa causa de exención de pena para poder eximir de ésta al que regularizara su situación tributaria⁶.

⁶Cfr. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *ibidem*, pág. 107.

Pérez Royo afirmó que "un elemental criterio de coherencia del conjunto del ordenamiento jurídico obligaba a concluir que si una conducta carecía de consecuencias sancionadoras en el ámbito administrativo, estos mismos efectos deberían reconocerse en la órbita penal en los casos en que el pago eludido reuniera los requisitos del tipo del artículo 349 CP"⁷. "Se trataría en definitiva de una configuración del cumplimiento espontáneo como una especie de excusa absolutoria o causa de no punibilidad al estilo de lo establecido en otros ordenamientos en el Derecho comparado"⁸.

Ferreiro Lapatza señaló que "la excusa absolutoria del artículo 61-2 de la L.G.T. incide con carácter general en la punibilidad de los delitos fiscales, pues al declarar como retraso no punible todo aquel pago fuera de plazo que tenga lugar sin requerimiento previo de la Administración impide la aplicación de las penas previstas para los delitos fiscales en el Código Penal; cuando el pago, repetimos, aun con retraso, se produce antes de cualquier intervención administrativa"⁹.

El problema se agravaba cuando se ponía en relación con la Disposición Adicional 13, de adquisición de activos de Deuda Pública, al no exigir ésta espontaneidad en el pago. Se discutía si la exoneración de responsabilidad administrativa se ampliaba o no igualmente a la

⁷PEREZ ROYO, F., *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, o.p. cit., pág. 174.

⁸Ibidem.

⁹FERREIRO LAPATZA, J.J., "La aplicación de la disposición adicional 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deuda especial) a los supuestos de delito fiscal", en *Impuestos*, 1992, I, pág. 430.

responsabilidad penal, aún faltando el requisito de la voluntariedad. La Jurisprudencia y la doctrina dieron variadas soluciones sobre el tema. Así mientras un sector jurisprudencial abogó por la exoneración penal, alegando que al comprarse Deuda Pública (regularizarse), se realizaban los fines por los que el Ordenamiento había creado la Disposición al cumplirse de manera efectiva la función pública recaudatoria de tributos, aunque de forma tardía¹⁰. Otra línea jurisprudencial¹¹ y doctrinal¹² negaba

¹⁰En este sentido, se manifestó la Sentencia de 9 de marzo de 1993, del Juzgado de lo Penal número 1 de Lérida, al afirmar que "La Disposición Adicional decimotercera al disponer que el precio efectivo de adquisición de Deuda Pública Especial podrá imputarse a la reducción de las rentas que pudieran ser puestas de manifiesto por la Administración, lo que hace es incidir de lleno en el tipo objetivo del delito, pues si al amparo de la misma el sujeto imputa las cantidades invertidas en Deuda Pública Especial a períodos impositivos anteriores a 1990 reduciendo las rentas no declaradas, las cuales dejan por tanto de ser consideradas desde el punto de vista tributario como rentas ocultadas y se entiende que ya no existe cuota defraudada, indudablemente falta el requisito esencial del tipo del delito del artículo 349 que es el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, y este perjuicio no desaparece por el pago de la cuota defraudada dejando subsistente la responsabilidad criminal, sino por propia decisión del legislador el cual expresa la voluntad del Estado que es en último término el perjudicado por el delito y que a través de esta disposición muestra su falta de interés en sancionar el fraude fiscal optando por facilitar al contribuyente la posibilidad de regularizar su situación tributaria ." E igualmente, el auto de 13 de enero de 1993 del Juzgado de Instrucción número 3 de la Audiencia Nacional que manifestó que con la regularización, el Erario Público vio satisfecha su función recaudatoria "función pública que para lograr su eficacia se ve apoyada por normas legales administrativas y penales cuya interpretación teleológica lleva a considerar que si el fin perseguido se ha alcanzado, y se ha alcanzado por la vía administrativa en aplicación del principio del Derecho Penal de intervención mínima, éste no debe ser aplicado. Interpretación que viene reforzada por el art. 24 del Código Penal que establece la obligación legal de, en cuestión de normas penales, aplicar la más favorable al justiciable y el propio Art. 3-1 del Código Civil.(.....) Espíritu y finalidad que si, como se ha dicho, no son otros que dar eficacia a la función pública recaudatoria de tributos obteniendo así la máxima proporcionalidad y distribución en el esfuerzo contributivo...."

¹¹Cfr. La Sentencia de 15 de julio de 1993, de la Audiencia Provincial de Lérida y el auto de 25 de junio de 1993 de la Audiencia Nacional.

¹²Así Berdugo y Ferré Olivé quienes manifestaron que "la exclusión de responsabilidad a quién realiza un ilícito de este carácter no tiene que suponer la exclusión de responsabilidad penal a quien realiza un comportamiento delictivo. Además, en relación con la posible utilización de cualquier vía de exclusión o atenuación de la pena en estos casos tiene que tenerse presente que además de las exigencias sistemáticas respecto a la consumación debe añadirse: el carácter *voluntario* del desistimiento y el carácter

la posibilidad por esta vía de la exclusión o atenuación de pena, al faltar el carácter voluntario o espontáneo propios del desistimiento y del arrepentimiento.

Jordana de Pozas entendió que el artículo 61-2 de la LGT recogía una especie de excusa absolutoria con efectos asimismo en el campo penal, en virtud de la admisibilidad de la aplicación analógica o extensiva de las normas sancionadoras "in bonam partem" conforme a los artículos 9-3, 17-1, 53-1, 53-3 de la Constitución; el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos; el artículo 7 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales y, por último, los artículos 4-1 y 4-2 del Código Civil¹³.

Esta excusa absolutoria operaba cuando el pago se hubiera realizado espontáneamente, como requería el precepto al hablar de "sin requerimiento previo". Así igualmente, lo afirmaba para los supuestos que se encontrarán acogidos en la Disposición adicional 14 de la LIRPF 18/91, exigiendo sin embargo, para la admisión de la despenalización en los Títulos de Deuda Pública Especial a que hacía referencia la Disposición adicional 13, que se hubieran suscrito antes de iniciada investigación administrativa o judicial y, que se tratara de casos de rentas o patrimonios no declarados materializados en Pagares del Tesoro¹⁴.

espontáneo del arrepentimiento."; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ FERRÉ OLIVE; J.C., *"Todo sobre el fraude tributario"*, o.p. cit., pág. 116.

¹³ JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L., *"Los delitos contra la Hacienda Pública"*, o.p. cit., pág. 107.

¹⁴ Ibidem, págs. 127-128.

Martínez-Buján Pérez rechazó la posibilidad de aplicar la regularización del artículo 61-2 de la LGT al ámbito penal, argumentando que no existía precepto penal alguno que lo autorizara y que la analogía no prohibida in bonam partem en el Derecho Penal "requeriría que el <<precepto semejante>> a la norma en cuestión, extraído del Ordenamiento jurídico en su conjunto hallase fundamento en otro u otros preceptos penales. Requisito que no se cumplía en este caso, en el que lo que realmente se pretendía era simplemente aplicar por analogía lo dispuesto en una norma administrativa a una norma penal"¹⁵. Además, existía junto a este obstáculo material, otro formal, al carecer la Ley General Tributaria del carácter de Ley orgánica¹⁶.

El problema deja de tener trascendencia al incluirse en el Código Penal en el artículo 305 la figura de la excusa absolutoria. El legislador evita de esa forma con acierto las dudas que se podían plantear en torno al ámbito de aplicación de la excusa absolutoria recogida por el artículo 61-2 de la LGT. A nuestro entender, su extensión al ámbito del Derecho penal parecía difícil, dado que no existía precepto en éste campo que lo autorizara y dado que el argumento de la analogía in bonam partem presentaba como hemos visto obstáculos formales y materiales.

¹⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 116.

¹⁶ PEREZ ROYO, F., "El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del IRPF", o.p. cit., pág. 33.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 116.

3.-REGULACIÓN VIGENTE.-

A) Tributaria.-

El artículo 61 de la LGT es objeto de nueva redacción conforme a la Ley 25/1995 de 20 de Julio, donde en el apartado tercero declara que "3. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta ley"

Como vemos, se mantiene la exigencia de la voluntariedad, al utilizar la expresión sin requerimiento previo, pues el pago debe realizarse de forma espontanea sin que la Administración lo requiera.

B) Penal.-

De la misma forma, se recoge en el artículo 305 ya que para obtener la exención de punibilidad se requiere que el sujeto realice el pago voluntariamente, sin que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación o, antes de que se haya interpuesto denuncia o querrela contra él, por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, local o foral o, por último, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

4.- DERECHO ALEMÁN.-

Consideramos conveniente realizar un breve estudio de la regulación penal alemana¹⁷ en el tema relativo a la regularización, ya que

¹⁷ La doctrina alemana ha escrito abundantemente sobre el problema de la *selbstanzeige*. Para un estudio más detallado del tema, se pueden confrontar entre otros, los siguientes autores, STRECK, "*Zweck und Einsatz der Selbstanzeige*", in *Steuerkontrolle, Folge 1*, herausgeg. von Felix, Köln, 1982, pág. 125.; FRANZEN, "*Selbstanzeige und Nachzahlung fremder Steuern (§ 371 abs. 3 AO)*", *DStR*, 1983, pág. 323.; LENCKNER/SCHUMANN/WINKELBAUER, "*Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Außenprüfung*", *Wistra*, 1983, pág. 123.; BRENNER, "*Kein Ausschuß der Selbstanzeige, wenn der konkrete Täter noch nicht entdeckt ist*", *DStZ*, 1984, pág. 478.; BILSDORFER, "*Aktuelle Probleme der Selbstanzeige*", *Wistra*, 1984.; VOLK, "*Tat und Tatentdeckung bei fortgesetzter Steuerhinterziehung*", *DStZ*, 1987.; WASSMANN, "*Die Selbstanzeige im Steuerrecht*", *Kommentar zu § 371 AO mit Rechtsprechungsanhang*, Stuttgart, 1991.; ABRAMOWSKI,

ha sido este ordenamiento el que de forma indudable ha influido en nuestra regulación, pudiendo ser considerado como fuente de inspiración del apartado cuarto del artículo 305.

La Abgabenordnung alemana (AO) de 1977 recoge en el § 371 la figura de la autodenuncia (selbstanzeige) para el delito de defraudación fiscal como forma de exoneración penal. Concretamente, manifiesta este precepto que "(1) Quién en los casos del §370, rectifique, o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comunique los omitidos, quedará en este aspecto libre de pena.

(2) No habrá liberación de la pena cuando:

1. Antes de la rectificación, complemento o comunicación

a) Haya comparecido un funcionario de la autoridad financiera para proceder a la inspección fiscal o a la averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, o

b) Se haya comunicado al autor o a su representante la iniciación del procedimiento penal o de imposición de multas en virtud del hecho

2. En el momento de la rectificación, complemento o comunicación se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación.

(3) Si ya se hubieran producido reducciones impositivas u obtenido ventajas tributarias, solamente tendrá lugar la liberación de la pena en favor de los participantes en el hecho cuando éstos paguen, en el plazo adecuado que se les señale, los impuestos defraudados en su propio beneficio.

"Die Strafbefreiende Selbstanzeige (§371) im internationalen Vergleich", DSIZ, 1992.; del mismo, "Verfassungswidrigkeit des steuerlichen Selbstanzeigeprivilegs?", DSIZ, 1992.

(4) Si la comunicación prevista en el § 153 se hiciera oportuna y correctamente, no será perseguido penalmente el tercero que hubiera omitido la presentación de declaraciones señaladas en el § 153, o las hubiera presentado de manera inexacta o incompleta, salvo que se hubiera comunicado con anterioridad a él o a su representante la incoación de un procedimiento penal o de imposición de multa por tales hechos. Si el tercero hubiera actuado en su propio beneficio se aplicará en lo procedente el apartado 3.¹⁸

Este artículo precisa del cumplimiento de tres requisitos:

a) De la rectificación, comunicación o complemento de los datos incompletos u omitidos.

b) Que las rectificaciones se realicen con anterioridad a la intervención de la Administración en sus labores de inspección o investigación y asimismo antes de que se inicie procedimiento penal o administrativo. Igualmente se exige que el hecho no haya sido ya descubierto, para poder hablar de exoneración penal.

c) Y por último, se exige el pago efectivo de la deuda defraudada.¹⁹

¹⁸Traducción realizada por PALAO TABOADA, C., *"Ordenanza Tributaria alemana"*, Madrid, 1980, recogida por MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 96.

¹⁹MARTINEZ BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 97.

El precepto establece una serie de requisitos positivos, bajo los cuales el autor y los partícipes pueden obtener la exclusión de pena, y otros negativos, en los que la ley elimina la posibilidad de liberalización de la pena²⁰. Los requisitos positivos se describen en los apartados I, III del § 371 AO, así como un supuesto especial recogido en el apartado IV del mismo párrafo²¹. Por otro lado, todos los comportamientos señalados en el párrafo 1 (rectificación, complementación o comunicación de los datos falsos, incompletos u omitidos) se recogen bajo un mismo concepto de "Rectificación" (Berichtigung)²².

Los requisitos negativos aparecen mencionados en el apartado II del § 371 AO. Así la ley no concede la exclusión de la pena, como ya hemos destacado, a pesar de haber sido realizada la autodenuncia, habiendo completado o rectificado los datos omitidos o incompletos, si antes de la entrega de la declaración de rectificación, la Administración hubiera realizado tareas de inspección, se hubiera iniciado procedimiento penal o administrativo o, cuando el delito haya sido descubierto con conocimiento del autor o debiendo contar éste con ello²³.

²⁰FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*", Kommentar, en FRANZEN, K./GAST-DE HAAN, B./SAMSON, E./JOECKS, W.,; C.H. Beck'sche verlagsbuchhandlung, München, 1985, pág. 318.

²¹Ibidem., págs. 317-318.

²²Ibidem, pág. 318.

²³Ibidem.

Se construye la autodenuncia (selbstanzeige) como una causa de levantamiento de la pena²⁴.

El §371 AO es un caso especial en el ordenamiento penal alemán, al permitir la exclusión de la penalidad en un delito ya consumado²⁵.

El intento de una justificación dogmática aparece sin sentido si se pone en relación con otros delitos. A pesar de todo, el precepto no es anticonstitucional, así lo reconoce la jurisprudencia y la doctrina, ya que no tiene como fundamento la arbitrariedad del legislador, sino que surge como consecuencia *de haber ponderado el legislador la realidad*. Se considera como un *mal necesario* que encuentra su causa de justificación en motivos o razones político-fiscales, ya que a través de ella el Estado descubre fuente de impuestos que se encontraban escondidos²⁶.

A) Voluntariedad.-

El tema de la voluntariedad o espontaneidad de la autodenuncia es importante ya que puede ser requisito positivo de la elusión de pena como actuar en sentido inverso, negando la posibilidad de exclusión de ésta, cuando el autor realice la autodenuncia y repare bajo coacción o presión. En época anterior se solicitaba por la doctrina la determinación

²⁴ FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*", Kommentar, en Franzen, K./Gast de Haan, B./Samson, E./Joecks, W., o.p. cit., pág. 309.

²⁵ *Ibidem*, pág. 310.

²⁶ *Ibidem*, págs. 310-311.

clara por parte del legislador de las causas o motivos que impedían la exclusión de la pena, sin embargo, hoy dada la clara redacción del § 371 que recoge los presupuestos negativos y teniendo en cuenta además que el fin de su establecimiento no es otro que un motivo político fiscal, la doctrina alemana mayoritaria entiende que no es lícito ni necesario tratar de investigar si el autor sin ser requerido ha actuado voluntariamente o no en los casos en los que se autodenuncia por temer que el hecho de forma inmediata vaya a ser descubierto²⁷. En contra, pues, de lo que se mantuvo durante mucho tiempo, y todavía ahora para la tentativa.

B) Fundamento.-

La doctrina alemana se plantea la justificación de este precepto, es decir, por qué el delito de defraudación tributaria obtiene el beneficio de la liberación de la pena aunque esté consumado, mientras que otros delitos no. Un sector doctrinal sostiene que el intento de justificar esta exclusión aparece sin sentido si se quiere realizar a través de consideraciones dogmático-penales. Aún cuando en otros preceptos no

²⁷FRANZEN, K., "Steuerstrafrecht", Kommentar, o.p. cit., págs. 318-319.; PFAFF manifiesta que no es requerido que se dé un arrepentimiento; la voluntariedad en un sentido de valor ético no se exige por la ley. No se entra a valorar cuales son las intenciones que el autor ha tenido para realizar la autodenuncia.; PFAFF, P., "Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige", Duncker & Humblot/ Berlin, 1977, pág. 79.; KLEIN/ ORLOPP, "AO Abgabenordnung. Kommentar", 5 auflage. Verlag. CH Beck, München, 1995, pág. 1355.; KÜHN/HOFMANN, "Abgabenordnung", Finanzgerichtsordnung-Nebengesetze, 17 völlig neubearbeitete Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 1995, pág. 866.

se permita, no quiere significar que el § 371 es anticonstitucional²⁸. Las razones que han llevado al legislador a establecer este precepto no son arbitrarias, sino basadas principalmente en consideraciones de política fiscal²⁹. La Administración a través de la excusa absolutoria obtiene información de recursos de tributos que aparecían escondidos, y logra por ello, un aumento importante en la contribución³⁰. Pero además, el defraudador con la autodenuncia tiene la posibilidad de regresar o retornar a la legalidad en el ámbito tributario³¹.

Se afirma asimismo que la influencia que el § 371 pudiera tener en el ámbito de la moral de impuestos esta en todo caso reñida, aún cuando algunos autores lo hayan querido justificar³², ya que la práctica viene a demostrar que son raros los casos en los que la autodenuncia espontanea sea justa o realizada conforme a ésta, ya que el autor normalmente decide presentarla o dejar de hacerlo, no por relación de espontaneidad sino atendiendo sobre todo a la intención de

²⁸Hrsg. KOCH, K., / SCHOLTZ, R.-D., "*Abgabenordnung AO 1977*", 4., überarbeitete und erweiterte Auflage 1993, Carl Heymanns Verlag KG-Köln-Berlin-Bonn-München, 1993, pág. 2002.

²⁹Hrsg. KOCH, K./ SCHOLTR, R.-D., Ibidem.; PFAFF, P., "*Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige*", Duncker & Humblot/Berlin, 1977, págs. 13-14.

³⁰FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*" Kommentar, o.p. cit., pág. 311.; KÜHN/HOFFMANN, "*Abgabenordnung.*", o.p. cit., pág. 866.

³¹KLEIN/ORLOPP, "*AO Abgabenordnung Kommentar*", 5 Auflage. Verlag CH Beck, München, 1995, pág. 1355.; Hrsg. KOCH,K./ SCHOLTZ, R.-D., "*Abgabenordnung AO 1977*", o.p. cit., pág. 2002. ; PFAFF, P., "*Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige*", o.p. cit., pág. 16.

³²EHLERS, SIP 1951, pág. 323.

enriquecimiento y a la evaluación de un decisivo y posible peligro de ser descubierto³³.

La doctrina alemana considera que la regulación de una excusa absolutoria como la *selbstanzeige* no necesita de una justificación desde el punto de vista de la sistemática del derecho penal sino que bastan consideraciones extrapenales, político-estatales, cuando el legislador así lo ha considerado³⁴.

C) Naturaleza Jurídica.-

El § 371 AO se considera como una causa personal de levantamiento de la pena (*einen persönlichen Strafaufhebungsgrund*)³⁵, al exonerar de forma retroactiva la punibilidad que ya ha surgido, y no como una causa de exclusión de la pena, al no concurrir ésta en el instante en que se lleva a cabo la realización del delito, impidiendo desde ese momento inicial el nacimiento de la punibilidad³⁶.

³³FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*", Kommentar, pág. 313

³⁴FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*", Kommentar, ibidem.

³⁵FRANZEN, K., "*Steuerstrafrecht*", Kommentar, pág. 309.; CORING, *DStR*, 1963, pág. 373.; MATTERN, *NJW*, 1951, pág. 941.; SUSAT, *DStR*, 1951, pág. 398.; HENNEBERG, *BB*, 1973, pág. 1301. KLEIN/ORLOPP, "*AO Abgabenordnung. Kommentar*", o.p. cit., pág. 1359.; KOCH; K./ SCHOLTZ, R-D., Hrsg., 4., überarbeitete und erweiterte Auflage 1993, Carl Heymanns Verlag KG- Köln-Berlin-Bonn-München, 1993, pág. 2001.; PFAFF, P., "*Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige*", o.p. cit., pág. 12 y pág. 37.

³⁶MARTINEZ-BUJAN PEREZ; C., "*Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*", o.p. cit., pág. 104.

5.- ANÁLISIS DEL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTICULO 305.-

A) NATURALEZA JURÍDICA.-

Al igual que para el supuesto del §371 AO, la regularización recogida por el artículo 305, no es una causa de exclusión de la pena, ni verdaderamente una excusa absolutoria, (en todo caso se debería hablar de excusa absolutoria posterior)³⁷, sino que lo que existe es una causa de levantamiento de la pena, por no concurrir ésta sino en un momento posterior a la ejecución³⁸.

A pesar de no ser recogida esta expresión, de causa de levantamiento de la pena o excusa absolutoria posterior, por la mayoría de la doctrina, es indudable que es la calificación que resulta más adecuada, ya que el término excusa absolutoria puede dar lugar a equívocos, al permitir entender que es una causa de exclusión o exculpación de la culpabilidad³⁹.

³⁷El primero que utilizó con acierto esta matización de excusa absolutoria posterior fue JIMENEZ DE ASÚA.; Así, Cfr. JIMENEZ DE ASÚA, L., *"Tratado de Derecho Penal"*, VII, Buenos Aires, 1977, pág. 146.

³⁸De esta forma se manifiesta MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 131.

³⁹Así lo señala Martínez Pérez, en MARTINEZ -BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 131 nota 101.

B) UBICACIÓN SISTEMÁTICA.-

Una cuestión relevante es la de la ubicación sistemática de la autodenuncia o regularización, tanto si se considera una causa de levantamiento de pena como una excusa absolutoria.

La doctrina, desde hace tiempo, lleva intentando esclarecer donde debe situarse el comportamiento postdelictivo, si dentro del injusto, de la culpabilidad, en la punibilidad o, por el contrario, en una categoría nueva, ajena a las existentes en la teoría del delito. El problema de su incardinación dentro de las categorías de la teoría del delito ha sido y sigue siendo un tema discutido. Tanto la doctrina española como la alemana han dado diversas interpretaciones, sin que por el momento se haya logrado una apreciación unitaria sobre su colocación. Sin embargo, consideramos importante hacer un breve estudio de las diferentes posiciones que se han dado sobre el tema, al ser la autodenuncia o regularización una forma de comportamiento postdelictivo

En la doctrina alemana destaca entre otros autores, Hertz⁴⁰ con la teoría de la repercusión directa autónoma o del valor propio, al partir de un concepto amplio del hecho. Atribuye este autor un sentido más amplio al concepto hecho que a la realización del tipo, entendiendo que el comportamiento posterior delictivo puede modificar de forma directa el

⁴⁰ HERTZ, "*Verhalten*", 1973, págs. 90 y sgs.

injusto y la culpabilidad aún después de consumado el delito⁴¹. El juez junto a la antijuricidad y a la culpabilidad debe tener en cuenta para la determinación de la pena, otros factores, como son las acciones posteriores. De tal forma que, debe contar con que cuando el sujeto realiza acciones dirigidas a restablecer el orden jurídico, a intentar reparar la lesión del bien jurídico, se produce una atenuación de la antijuricidad, al percibirse una menor gravedad de la lesión del bien jurídico⁴². Y que cuando el comportamiento posterior delictivo no permite el restablecimiento del orden jurídico de forma semejante a como estaba antes de la perturbación, pero el autor con su actuación ha demostrado su regreso al Derecho, entonces aún cuando no pueda hablarse de una disminución de la antijuricidad, si que debe entenderse que el comportamiento posterior delictivo puede actuar como atenuante de la culpabilidad⁴³.

Por el contrario, la teoría indiciaria, que es la que tiene más participes en la doctrina y la jurisprudencia alemana, considera que el comportamiento postdelictivo sólo puede tenerse en cuenta en la determinación de la pena, en la medida en que sirva para sacar conclusiones sobre el juicio del hecho y del autor⁴⁴.

⁴¹ DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, Universidad de León, León, 1985, pág. 214.

⁴² HERTZ, *"Verhalten"*, o.p. cit., págs. 90 y sgs.; Cfr. DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 216.

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 219.

Esta línea doctrinal mantiene que el comportamiento postdelictivo sirve según la forma en que se presente bien como indicio para la culpabilidad, como característica determinante de la personalidad del autor, o como posible fundamento de consideraciones preventivo especiales o bien repercutiendo sobre el contenido del injusto⁴⁵.

La característica fundamental pues, sobre la que se basa la teoría indiciaria radica en que no "le corresponde valor propio alguno en la determinación de la pena sino que su posible repercusión radica en un síntoma suplementario que retrotrae conclusiones sobre la culpabilidad, personalidad del autor o antijuricidad existentes en el momento de la comisión del hecho"⁴⁶ Critica la teoría del valor propio del comportamiento postdelictivo por entender que atenta contra el principio de culpabilidad y que deja abierto el paso a una dirección inadmisiblemente moralista⁴⁷.

El problema está en determinar el momento en el que se produce la modificación del contenido del injusto, de lo que se hace depender como es lógico del concepto que se defiende de antijuricidad⁴⁸. La distinción entre antijuricidad formal (relación de contradicción de la conducta con el Derecho) y antijuricidad material (lesión del bien jurídico protegido por la norma) es acogida por las posturas que tienden a demostrar que el comportamiento postdelictivo afecta al contenido de injusto. Así la teoría del valor propio del comportamiento postdelictivo,

⁴⁵ DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 217.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ *Ibidem*, pág. 223.

partiendo del concepto de hecho, considera que la antijuricidad de una conducta se asienta en el momento del juicio, que el juez en el momento de determinar la pena debe decidir, no sobre la existencia de los bienes jurídicos pues éstos ya le vienen dados de antemano, sino que debe determinar si se ha producido o no una concreta lesión o puesta en peligro del bien jurídico⁴⁹. Debe entrar a valorar la mayor o menor gravedad de esa lesión o puesta en peligro, considerando que lo relevante es el valor de resultado del comportamiento postdelictivo (si el sujeto ha contribuido a restablecer el orden jurídico) y no, el valor de acción del comportamiento postdelictivo, al deberse éste ubicar en el ámbito de la culpabilidad⁵⁰. Esto es, como señala Bottke, mientras que el término antijurídico sirve para la fundamentación de la pena, el contenido del injusto es relevante para la medición de la pena⁵¹.

Considera asimismo esta línea doctrinal que, no todas las formas del comportamiento postdelictivo pueden afectar el contenido del injusto, sino sólo aquellas que se refieren al bien jurídico y que posteriormente permiten ver una menor gravedad de la lesión del bien jurídico⁵².

La doctrina mayoritaria, sin embargo, critica esta argumentación, entendiendo que con la consumación se fija de forma definitiva el injusto y la culpabilidad, sin poderse modificar posteriormente. Sólo cabría

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 227.

⁵⁰ *Ibidem*, pág. 231.

⁵¹ BOTTKE, "*Methodik*", págs 56 y sgs.; Cfr. DE VICENTE REMESAL, J., "*El comportamiento postdelictivo*", o.p. cit., pág. 235.

⁵² DE VICENTE REMESAL, J. "*El comportamiento postdelictivo*", o.p. cit., pág. 237.

aceptar otra apreciación, si se adoptara otra concepción distinta de la de su contenido en la teoría del delito⁵³.

De forma similar al problema de la antijuricidad, nos encontramos en la culpabilidad, con que según el significado que se adopte, se podrá apreciar o no una posible modificación posterior de esta categoría.

Si se aprecia que la culpabilidad es una culpabilidad por el hecho, su valoración deberá circunscribirse al momento de comisión del delito. Mientras que si se considera más favorable atender a un concepto de culpabilidad de autor, el enjuiciamiento de la culpabilidad se extenderá a la personalidad del autor y a su desarrollo (culpabilidad por la conducta de vida).⁵⁴ También se puede apreciar, como mantiene algún sector doctrinal, que la culpabilidad debe reunir ambas concepciones (culpabilidad por el hecho y culpabilidad por la conducta de vida)⁵⁵.

La postura que entiende que el comportamiento postdelictivo puede modificar la categoría de culpabilidad, parte de una concepción mixta de la culpabilidad, entendiendo que es necesario atender no sólo al hecho sino también a la personalidad del autor, pero circunscribiéndola, a diferencia de la teoría de la culpabilidad por la conducta de vida, no a toda la vida anterior del delincuente hasta la comisión del delito, sino que

⁵³ Ibidem, pág. 240.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ SAUER, "*Strafrechtslehre*", 1955, pág. 144; JESCHECK, "*StrR*" AT, 1978, págs. 342 y sgs.; Cfr. DE VICENTE REMESAL, J., "*El comportamiento....*", o.p. cit., pág. 254.

el comienzo debe apreciarse en el momento de comisión del delito y valorarse hasta el momento de celebración del juicio⁵⁶.

Frente a esta teoría, la posición mayoritaria sigue la concepción de culpabilidad por el hecho, teniendo en cuenta la personalidad del autor como indicio, esto es, fundamentándolo a través de construcciones indiciarias y valorándolo sólo bajo el prisma de la prevención⁵⁷.

En el Derecho Penal Alemán destaca, por otro lado, Roxin⁵⁸ defendiendo una concepción totalmente distinta a las que hemos visto, al entender que junto a las tres categorías del delito como son, la tipicidad, la antijuricidad y la responsabilidad, existe una cuarta, a la que denomina "presupuestos de punibilidad" que abarca figuras como las condiciones objetivas de punibilidad o como las causas personales objetivas de exclusión de la pena. Resultan ubicadas dentro de esta última categoría, por atender a razones extrapenales de política jurídica general, que nada tienen que ver con los fundamentos de prevención general o especial.

De acuerdo con su teoría de la responsabilidad, mantiene este autor⁵⁹ que tanto el desistimiento voluntario en la tentativa, como el desistimiento consumado y el caso de la autodenuncia deben ser

⁵⁶ HERTZ, "Verhalten", 1973, pág. 62.

⁵⁷ DE VICENTE REMESAL, J., "El comportamiento...", o.p. cit., pág. 271.

⁵⁸ ROXIN, C., "Strafrecht. Allgemeiner Teil", Band 1, 2 auflage, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1994, pág. 868.; del mismo, "Über den Rücktritt von unbeendeten versuch", Festschrift für Ernst Heinitz zum 70. Geburtstag am 1. Januar 1972, págs. 274-275.

⁵⁹ ROXIN, C., "Strafrecht. Allgemeiner Teil", o.p. cit., pág. 871.

considerados como una causa de exclusión de la responsabilidad o de la culpabilidad.

Martínez Pérez critica la teoría de Roxin argumentando que no es cierto que las causas de exclusión de la responsabilidad estén informadas únicamente por consideraciones de política criminal, sino que las causas de exculpación basadas en el pensamiento de exigibilidad, presuponen una decisión mixta en la que al lado de consideraciones preventivas, se atiende asimismo a la desigualdad de situaciones individuales, lo que impide su encaje en las causas de exculpación o exclusión de la responsabilidad. Además, preconiza que tampoco es válida la afirmación de que la última categoría de los "presupuestos de punibilidad", se fundamente exclusivamente en criterios político jurídico generales, ya que pueden darse asimismo fundamentos jurídico penales⁶⁰.

Aboga este autor por la tesis de que la autodenuncia al igual que todas las causas de anulación de la pena, no afecta al injusto ni a la culpabilidad, "por lo que, *prima facie*, no parece incorrecto incluirla en una genérica categoría alusiva a la punibilidad. Así, las causas de levantamiento de la pena conformarían, junto con las causas de exclusión de la pena, la vertiente negativa de dicha categoría. Ahora bien, en rigor esta categoría genérica únicamente puede ser aceptada en la medida en que se conciba en sentido amplio, esto es, como concepto aglutinador de todos aquellos presupuestos materiales de la pena que no tienen cabida ni en el injusto ni en la culpabilidad, un concepto, por tanto, comprensivo

⁶⁰ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., págs. 134-135.

no sólo de las figuras que se vinculan al *hecho* delictivo, sino también de aquellas que son posteriores al hecho mismo y que por ende no pueden inscribirse entre los elementos del delito"⁶¹.

Si, por el contrario, señala este autor, se maneja un concepto estricto y riguroso de la punibilidad, englobando exclusivamente todos los requisitos o presupuestos que, a pesar de ser ajenos al injusto y a la culpabilidad, pertenecen al delito (hecho), la autodenuncia queda excluida, por tratarse de un comportamiento posterior y diferente del hecho mismo. Pudiéndose hablar en todo caso, para éstos supuestos, de "otros presupuestos de la pena", distintos del delito. Ya que los fines de la pena no cumplen una función exclusivamente en la categoría del delito sino que la desempeñan también fuera de él y que, por tanto, ninguna contradicción hay en preconizar que la autodenuncia se fundamenta en razones de prevención general y especial y al propio tiempo, incardinarla en una categoría más allá de los elementos del delito⁶².

Por último, Martínez Pérez afirma que la autodenuncia debe recibir el mismo tratamiento que se reserva para las causas personales de levantamiento de la pena, al tratarse de un presupuesto de la responsabilidad penal que se halla fuera del injusto y de la culpabilidad, pues, posee los mismos efectos que producen todas las causas de exención de la pena o las condiciones objetivas de punibilidad. Así,

⁶¹ *Ibidem*, pág. 132.

⁶² *Ibidem*, págs. 132-133.

destaca que ni el dolo del autor ni el conocimiento de la prohibición necesita referirse a ella, resultando irrelevante un error sobre la misma⁶³.

Otro grupo de autores ha intentado crear una nueva categoría dentro de la tradicional estructura de la teoría del delito. En este sentido, destaca Bacigalupo, quién mantiene que las excusas absolutorias deben incluirse bajo una categoría intermedia, junto a las causas de exculpación y los supuestos de exceso en las causas de justificación.

Entendemos, siguiendo a Martínez-Buján Pérez que no es necesario acudir a la creación de una categoría nueva, cuando ya exista una como es la de la punibilidad que se halla plenamente consolidada desde el punto de vista estructural y que además, el intentar incluir ésta categoría en el centro de los elementos del delito, puede producir un gran trastoque sistemático⁶⁴.

Por otro lado, consideramos asimismo que las excusas absolutorias como forma de comportamiento postdelictivo, no afectan ni tienen conexión con el injusto ni con la culpabilidad, pues el delito ya se ha consumado. Nos parece más acertado, incluirlas bien en el ámbito de la punibilidad o incluso mejor como señala De Vicente Remesal fuera del campo de ésta, bajo la denominación <<de otros presupuestos de la pena distintos del delito>>, esto es, en una categoría que se situará fuera de

⁶³ Ibidem, pág. 139.

⁶⁴ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 137.

los elementos del delito, dado que los fines de la pena pueden cumplirse también fuera del ámbito del delito⁶⁵.

El hecho de que el delito ya se haya consumado elimina la posibilidad de modificación del injusto y de la culpabilidad. Sólo cabría, como hemos visto, sostener lo contrario, si acudiéramos a un concepto distinto de hecho, a un concepto mucho más amplio de éste. Más si se mantiene una concepción tradicional de la configuración de los elementos del delito, en donde éste finaliza con la consumación, no queda más solución que acudir a la categoría de la punibilidad, o mejor, como ya hemos señalado a la de otros presupuestos distintos de la pena, para el caso concreto de la excusa absolutoria.

No obstante, se debe recalcar que el situar en el ámbito de la punibilidad, aquéllos supuestos que comparten la característica común de la posterioridad, es decir de ser posteriores a la consumación del delito, ha sido considerado por algún sector doctrinal⁶⁶, como insuficiente y como búsqueda y solución inadecuada de una <<vía de escape>>, donde se recogen todos aquellos casos en los que no se conoce ni se justifica de forma clara el lugar en que deben ubicarse⁶⁷.

⁶⁵ DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 345.; En el mismo sentido, MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 133.

⁶⁶ BOTTKE, W., *"Strafrechtswissenschaftliche Methodik und Systematik bei der Lehre vom strafbefreienden und strafmildernden Täterverhalten"*, Ebelsbach a .M., 1979, págs. 606-607.

⁶⁷ Cfr. DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 343.

Es cierto que existen variados supuestos que se recogen todos bajo la categoría de la punibilidad, dando la imagen de un cajón de sastre en el que todo cabe., y es verdad asimismo que podrían diferenciarse, abarcándose bien , bajo la categoría ya mencionada de <<otros presupuestos de la pena>>, como en el caso de las excusas absolutorias, o bien sacarse de ella e incluirse incluso quizás en alguno de los elementos del delito y no fuera de éste, por tratarse de un comportamiento que no es posterior a la consumación, como en el caso del desistimiento⁶⁸.

C) FUNDAMENTO.-

Las excusas absolutorias como ya se viene reconociendo desde antiguo son establecidas por el legislador atendiendo primordialmente a las características de utilidad y conveniencia que de forma variable aparecen a lo largo de la historia según la situación político social o cultural del momento⁶⁹. De acuerdo con esto, destacó Silvela que "en motivos transitorios y de conveniencia, correspondiendo a lo que hemos llamado política dentro del Derecho Penal. Considera el legislador, en efecto, más útil tolerar el delito que castigarle, aun conociendo que existe delito y que hay persona que de él pudiera responder...."⁷⁰. Y de la misma

⁶⁸ Ibidem, pág. 344.

⁶⁹ Ibidem, pág. 324.

⁷⁰ SILVELA, L., *"El Derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España"*, II, Madrid, 1903, págs. 249 y sgs.

forma señala Muñoz Conde que "La penalidad también puede ser excluida en algunos casos en los que el legislador ha considerado conveniente no imponer una pena a pesar de darse una acción típica, antijurídica y culpable. Se trata normalmente de causas vinculadas a la persona del autor y que, por lo tanto, sólo le afectan a él y no a los demás partícipes en el delito"⁷¹.

El fundamento de la introducción de la excusa absolutoria en el delito de defraudación es claro, se trata de una razón principalmente de carácter político-fiscal, se basa pues en razones utilitarias y de conveniencia, ya que a través de ella, la Administración adquiere información de ingresos ocultos de los que carecía y obtiene, aunque en un momento posterior, la satisfacción de su crédito. Sin perjuicio, de que se puedan dar igualmente razones político criminales.

Los argumentos sustentados sobre la posible justificación de esta figura en éste delito y en otros tipos especiales similares atendiendo a consideraciones económicas, a la idea de su carácter socioeconómico, han sido puestas en tela de juicio por la doctrina. De esta forma, señala con acierto Muñoz Conde respecto de la regulación que se daba en el Proyecto de Código Penal de 1983, que "es difícil comprender los criterios valorativos y políticocriminales seguidos por el legislador en esta materia, salvo que se opte por la consideración, ciertamente sorprendente en un Estado social y democrático de Derecho, de que las defraudaciones y falsedades patrimoniales son más leves cuando se

⁷¹ MUÑOZ CONDE, F., *"Teoría general del delito"*, Jerez de la Frontera, 1982, pág. 206.

producen en el ámbito socioeconómico"⁷². Sostiene este autor, que lo lógico sería la agravación de la pena porque junto a la lesión patrimonial se añade un perjuicio al orden socioeconómico.

La distinción de trato que se realiza entre uno y otros delitos patrimoniales respecto de la exoneración o no de pena, se fundamenta en el caso concreto de los delitos contra la Hacienda Pública, no tanto en su carácter socioeconómico como se ha tratado de defender, sino como señala De Vicente Remesal en el contenido concreto que los integran, esto es, en la satisfacción de un derecho de crédito⁷³. Esto es lo que le hace diferente a éste delito respecto de otros tipos concretos de carácter patrimonial, ya que tiene preferencia para el legislador, "los intereses político tributarios y la menor exigencia que supone la satisfacción de un derecho de crédito frente a la reparación ante una violación de la propiedad"⁷⁴.

Por otro lado, entendemos que junto al fundamento de utilidad o conveniencia de la inclusión de esta excusa absolutoria en el artículo 305 se pueden alegar otros fundamentos político criminales, relativos a los fines de la pena, como es la prevención general o especial. Así, cuando el contribuyente realice la autodenuncia motivado por un verdadero interés en el regreso a la legalidad se podrá afirmar que se cumplen éstos. El Estado deja de sancionar porque entiende que con el regreso

⁷² MUÑOZ CONDE, F., *"La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal"*, CPC, 1982, pág. 119.

⁷³ DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento postdelictivo"*, o.p. cit., pág. 331.

⁷⁴ *ibidem*, pág. 89.

de éste, se cumple la función de prevención general, al no tener sentido para la comunidad la sanción de éste, pues el sujeto sin ser requerido ha reparado, permitiendo, aunque de manera tardía un cumplimiento por la Administración de sus labores orientadas al interés económico social y por otro lado, se reconoce la posibilidad del cumplimiento de la prevención especial, al permitir que el contribuyente que se había apartado de la legalidad regrese a ésta. Ambas consideraciones no son excluyentes, aunque no hay que olvidar que el precepto no habla de voluntariedad, en el sentido de determinar los motivos que han inducido al sujeto a realizar la autodenuncia, sino que lo único que exige es la espontaneidad, como actuación realizada sin previo requerimiento de la Administración tributaria o del órgano judicial.

En definitiva, la inclusión de la excusa absolutoria no parece que pueda fundamentarse estrictamente desde los fines de la pena, sino que aunque éstos como ya hemos dicho no son excluyentes, lo más razonable es atender a consideraciones utilitarias, político-fiscales como posible fundamento de ellas. Con ello, se logra por un lado, que la Administración obtenga los recursos que necesita para satisfacer las necesidades públicas y que conozca a través de la autodenuncia nuevas fuentes de ingresos que estaban ocultas no sólo de ese contribuyente sino de otros que pudieran estar relacionados con las operaciones de éste y, por otro lado, se obtiene quizás en ciertos casos, un verdadero regreso a la legalidad. Sería además, en cierto modo ilógico el sancionar al contribuyente que antes de ser requerido, rectificara su declaración, fuera por la motivación que fuera, ya que de esa forma, el contribuyente nunca regresaría a la legalidad, preferiría soportar el riesgo de un posterior descubrimiento a delatarse, regresar al derecho, para obtener

su consiguiente sanción. Con ello, no queremos decir que se deba crear un puente de plata, pero sí un cierto estímulo a la colaboración espontánea del sujeto, dado que ello no produce una pérdida en la confianza de los demás ciudadanos en el mantenimiento del orden social sino un buen ejemplo para la comunidad y supone también en cierta medida un regreso voluntario del sujeto culpable a la legalidad.

Se fundamenta, por tanto, esta excusa absolutoria en razones de *política criminal y criterios utilitarios, de conveniencia; en consideraciones politico-estatales*, renunciando en ciertos casos a los fines de la pena aunque no excluyéndolos de forma total. Son intereses políticos tributarios los que priman sin que por ello se deban contradecir los principios orientados al fin de la pena⁷⁵.

D) AMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA.-

Como señala Martínez-Buján Pérez⁷⁶ el delito debe estar consumado para que se pueda hablar de regularización. El artículo preve este supuesto de regularización para los casos en los que, consumado el delito y producido por tanto el perjuicio, antes de un requerimiento por la Administración tributaria o por órgano judicial, el contribuyente rectifique su comportamiento y repare el perjuicio.

⁷⁵ En este sentido, DE VICENTE REMESAL, J., *"El comportamiento..."*, o.p. cit., pág. 89.

⁷⁶ MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 141.

Lo normal es que se hable de un desistimiento voluntario para los supuestos en los que todavía no se haya producido la consumación. No obstante, podrá aplicarse la excusa absolutoria del párrafo cuarto del artículo 305 cuando no se aprecie éste⁷⁷.

Por otro lado, el artículo 305 en su párrafo cuarto, apartado segundo, extiende la regularización a otros supuestos como son las falsedades instrumentales e irregularidades contables que se hubieran practicado de forma previa a la regularización y siempre que tuvieran relación con la deuda tributaria objeto de la regularización. Concretamente dice éste párrafo que "La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

De acuerdo con lo establecido por el precepto, entendemos que no cabe la extensión de la no responsabilidad penal a las falsedades que posteriormente a la regularización el sujeto haya realizado.

Por otro lado, nos parece razonable el hecho de que el legislador haya extendido la exoneración de responsabilidad a las infracciones

⁷⁷ *Ibidem*.

recogidas por el artículo 310⁷⁸, dado que con ello se incentiva la presentación de la autodenuncia y se resuelve el posible problema del concurso de leyes entre las falsificaciones de esta figura y el delito de defraudación al quedar subsumidos los primeros si son falsificaciones previas a la regularización en el delito de defraudación⁷⁹.

Un problema que el término falsedades instrumentales plantea como ya ha reconocido un sector doctrinal, es el de si deben entenderse incluidas sólo las falsedades en documento privado o abarca igualmente a las realizadas a través de documentos públicos u oficiales.

⁷⁸ El artículo 310 CP dice que: "Será castigado con la pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de treinta millones de pesetas por cada ejercicio económico".

⁷⁹ De acuerdo con este parecer se manifiesta MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 144.

Martínez-Buján Pérez⁸⁰ y Muñoz Conde⁸¹ entienden que la exoneración no debe alcanzar a las falsedades en documentos públicos. Nosotros, sin embargo diferimos de este parecer y consideramos que si bien las falsedades en documento público son más graves que las realizadas a través de documento privado, nada obsta para su no admisión ya que la propia letra de la ley nada dice al respecto; además, no hay que olvidar que podría alegarse que va en contra del principio de la ley más favorable al reo y por último, consideramos que si fundamentamos que es lógico que se extienda la exoneración de responsabilidad a las falsedades para facilitar en cierto modo la autodenuncia, debemos extender esta exclusión a todos los casos de falsedades sin excepción vinculados al delito de defraudación, ya que si bien es cierto, como ya hemos mencionado, que la falsedad en documento público es más grave, ello no implica que la defraudación también por eso lo sea. Se pueden dar supuestos en los que la defraudación no sea tan grave y venga acompañada de falsedades realizadas en documento público y, defraudaciones por el contrario de cuantía mayor o más gravosas que hayan utilizado falsedades en documento privado que obtendría a diferencia de las anteriores en todo caso la exoneración. Con ello queremos decir que si establecemos diferenciaciones podemos llegar a obtener consecuencias y situaciones en las que se produzcan injustas desigualdades de tratamiento que es lo que no parece pretender, a nuestro entender, el legislador.

⁸⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C., *ibídem*.

⁸¹ MUÑOZ CONDE, F., *"Derecho Penal"*, P.E., 10 edición, pág. 874.

E) SUJETOS A LOS QUE AFECTA.-

El artículo 305-4 declara que "Quedará exento de responsabilidad penal *el que regularice* su situación tributaria, en relación a las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo ...", y el párrafo segundo de este mismo artículo señala que "la exención contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a *dicho sujeto* por las posibles irregularidades contables...."

Nos encontramos pues, como ya hemos destacado en páginas anteriores ante un delito especial propio que implica que sólo el contribuyente obligado a satisfacer la deuda tributaria puede obtener la exoneración de sanción mediante la correspondiente autodenuncia o regularización en la forma prevista y con los requisitos señalados por el precepto.

Como ha señalado la doctrina dominante, las excusas absolutorias tienen naturaleza personal⁸². Así, son circunstancias que están vinculadas con la persona del autor⁸³.

El hecho de que las excusas absolutorias tengan naturaleza personal, plantea el problema de los partícipes, que no pueden obtener el

⁸² BUSTOS RAMIREZ, J., *"Manual de Derecho Penal. Parte General"*, Ed. Ariel, Barcelona, 1989, pág. 252.; COBO DEL ROSAL, M., *"La punibilidad en el sistema de la parte general del Derecho Penal Español"*, en Estudios penales y criminológicos, VI, Santiago de Compostela, 1983, pág. 46.; HIGUERA GUIMERA, J.F., *"Las excusas absolutorias"*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1993, pág. 109.

⁸³ HIGUERA GUIMERA, J.F., *"Las excusas absolutorias"*, o.p. cit., pág. 110.

beneficio de la exoneración penal por la simple regularización o rectificación del autor. Como afirma Martínez-Buján Pérez "la autodenuncia del autor no sólo no posee efecto liberador de pena para los partícipes, sino que hay que entender incluso que tal autodenuncia bloquea ya toda posibilidad de que el partícipe pueda acogerse, a su vez, a esta causa de exención de pena"⁸⁴.

Habría sido conveniente, como señala este autor, que el legislador hubiera especificado de forma clara la posibilidad de autodenuncia por parte de los partícipes, ya que las propias razones que fundamentan la regularización o autodenuncia del autor afectan a la de los partícipes, esto es, existen las mismas justificaciones tanto desde el punto de vista político-fiscal como político-criminal, en orden a la exclusión de la pena⁸⁵.

F) EXAMEN DE LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 305.-

El precepto exige que el sujeto culpable regularice su situación tributaria en relación a las deudas objeto de la defraudación.

El término regularización es un concepto propio del ordenamiento tributario que ha sido trasladado al ámbito penal, obligándonos a deslindar cuál es el contenido de éste. Por regularización entiende el

⁸⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 148.

Diccionario de la lengua de la Real Academia Española, "regular, ajustar o poner en orden las cosas."

El § 371 AO alemán especifica claramente el contenido de lo que se debe entender por autodenuncia. No utiliza, sin embargo el término regularización, pero sí manifiesta expresamente que la autodenuncia se produce cuando se rectifiquen o completan los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o se comunican los datos omitidos. En todos éstos supuestos habrá liberación de la pena.

En nuestro derecho, nada dice el artículo 305 sobre el contenido de la regularización, pero entendemos que para que el sujeto ponga en orden o ajuste las cosas, es necesario, bien que presente declaración complementaria donde especifique los datos ocultados o bien, que entregue una primera declaración, comunicando los datos omitidos, en el caso de que no la hubiera realizado en el momento exigido, con el subsiguiente pago de la deuda tributaria.

Se nos plantea la cuestión de si cabe hablar de regularización para el caso de que el sujeto simplemente pague la deuda tributaria debida, sin presentar declaración, circunstancia en todo caso bastante difícil de producirse, al exigirse en la mayoría de los tributos como ya hemos señalado una autodeclaración, pero caso, de producirse, no nos parece que deba ser apreciada como una forma de regularización, ya que mediante el pago, si bien el sujeto rectifica, necesita por lo menos de una comunicación a la Administración de la deuda tributaria de que se trate,

⁸⁵ Ibídem, págs. 148-149.

debiendo incluir en ese caso, los datos necesarios para la posterior comprobación por la Administración. No creemos, por otra parte, que sea necesaria la utilización de una forma determinada de declaración, ni que se tenga que utilizar de forma específica el término regularización, basta con que, la Administración pueda reconocer que es una regularización dirigida a rectificar o completar los datos inexactos o incompletos o a comunicar los que no se hubieran declarado. En este sentido, también se manifiesta la jurisprudencia y la doctrina alemana, respecto del §371 AO, al afirmar que no es necesario que se incluya la palabra.

Lo que si nos parece esencial, es la satisfacción o pago de la deuda tributaria. No parece que baste con la simple comunicación o presentación de declaración complementaria, es necesario además el pago en el plazo señalado por la Administración.

La rectificación deberá ser completa, es decir, que deberá comprender la totalidad de la cuota tributaria defraudada. Si se tratará de una rectificación parcial, no completa de la deuda tributaria, la liberación de la pena no se produciría de forma total, sino que abarcaría únicamente la parte comunicada o rectificada. Martínez-Buján Pérez⁸⁶ plantea un supuesto de regularización parcial en el que el sujeto declara de forma incompleta con el objeto de situar la defraudación por debajo del límite de los 15.000.000 de pesetas, con el fin de anular la aplicación de la pena. Nos parece acertada la solución defendida por este autor, de entender que la regularización al no referirse a la totalidad del delito de

⁸⁶ MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 165.

defraudación tributaria, no puede dar lugar a la exoneración, al no haberse reparado de forma completa el perjuicio ocasionado.

La forma en la que debe realizarse la regularización no viene establecida por el precepto, como ya hemos señalado anteriormente, por lo que ésta puede efectuarse bien mediante una declaración completa complementaria o primaria según los casos, acompañada o no en ese momento por el pago. Ya que como destacaremos en un momento posterior, el pago deberá realizarse, si no se hace junto con la comunicación, en los plazos que la LGT establece al efecto.

La regularización podrá efectuarse a través de declaración o comunicación escrita o bien mediante una simple comunicación oral⁸⁷.

La declaración o comunicación, aunque nada especifica el precepto, entendemos que se podrá ejecutar, al igual que en el Derecho Alemán, por la persona obligada o, por representante o mandatario nombrado mediante mandato expreso para el caso concreto. De esta forma se entiende en el Derecho Alemán, que permite la presentación y

⁸⁷ De esta manera se entiende por la doctrina alemana, al no especificar el § 371 AO la forma en que debe realizarse. Puede efectuarse verbalmente, a través de forma escrita o incluso en forma de protocolo. Pero recomiendan en todo caso la forma escrita con objeto de evitar incurrir en posible multa. No se exige que la forma escrita sea firmada. Cfr. PAFF, P., *"Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige"*, Duncker & Humblot/ Berlin, 1977, pág. 46.; Hrsg. KOCH, K./ SCHOLTZ, R-D, *"Abgabenordnung AO 1977"*, Carl Heymanns Verlag KG- Köln- Berlin- Bonn- München, 4.; überarbeitete und erweiterte Auflage 1993, pág. 2004.; KÜHN/ HOFMANN, *"Abgabenordnung"*, Finanzgerichtsordnung- Nebengesetze, 17 völlig neubearbeitete Auflage, Scafter Poeschel Verlag., Stuttgart, 1995, pág. 871

realización de la autodenuncia por un tercero, siempre que éste apoderado para ello⁸⁸. Distinguiendo la doctrina⁸⁹ entre:

a) Realización de la *selbstanzeige* y entrega por tercero con mandato, orden u encargo: entendiendo que, dado que se reconoce que la *selbstanzeige* no debe ser realizada personalmente, el autor o partícipe puede delegar en otra persona la realización y entrega de ésta. Se requiere un encargo o mandato especial para ello⁹⁰.

b) Realización y entrega a través de representante encubierto, esto es que se presente por persona autorizada que no se identifique ante la Administración: se considera que produce efectos igualmente siempre que se cumpla lo que la ley exige, es decir, que el autor, bien personalmente, bien a través de tercero permita a la Administración descubrir sin posteriores y laboriosas investigaciones que se ha producido una defraudación tributaria⁹¹. Vale incluso aunque el autor haya olvidado firmar el escrito o haya utilizado un nombre falso.

c) Realización y entrega por un tercero de la *selbstanzeige* sin orden o encargo: se entiende que no produce efectos aún cuando posteriormente el autor del delito la confirme, dado que la autodenuncia debe presentarse como un mérito personal u obligación personal de

⁸⁸ Véase PFAFF; P. "*Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige*", o.p. cit., págs. 39-41.; igualmente, KÜHN/HOFMANN, "*Abgabenordnung*", o.p. cit., pág. 870.; ohnKOCH quién manifiesta que no es necesario que se haga personalmente

⁸⁹ PFAFF, P., "*Kommentar zur.....*", ibidem.

⁹⁰ Ibidem, pág. 39.

⁹¹ Ibidem, pág. 40.

reparación⁹². A pesar de que pudiera pensarse que se cumple la finalidad de la norma al repararse el perjuicio aunque sea a través de tercero, sin conocimiento alguno o consentimiento del autor, consideramos que ésta no se cumple, pues si bien no se exige una voluntariedad atendiendo a los motivos del sujeto, sí que parece que se requiere una espontaneidad, que no se daría en ningún caso cuando la reparación se realizará por tercero, sin conocimiento del autor, aunque éste posteriormente la ratificará.

La doctrina alemana afirma asimismo que la *selbstanzeige* al tener carácter personal de levantamiento de la pena, sólo beneficia al autor de la *selbstanzeige*, pero no a los demás autores ni tampoco a los partícipes, salvo que éstos le hubieran otorgado un poder para ello⁹³. En caso contrario, deberán presentar ellos mismos otra *selbstanzeige* en lo que les afecte⁹⁴. En todo caso, la *selbstanzeige* no viene a favorecer en general al encubridor⁹⁵. Por tanto, todo el que como autor o participe en una defraudación tributaria intervenga, puede reparar a través de la *selbstanzeige*⁹⁶. No es necesario que se haga personalmente, sino que puede realizarse a través de un tercero al que se autorice o apodere para

⁹² *Ibidem*, pág. 41.

⁹³ En todos los casos la autodenuncia afecta sólo al que se autodenuncia. En el caso de cooperadores o partícipes, éstos deben presentar bien otra autodenuncia o confirmar la autodenuncia entregada por el apoderamiento que hubieran realizado al que la presenta. Cfr. KÜHN/HOFMANN, "*Abgabenordnung*", *Finanzgerichtsordnung-Nebengesetze*, 17 völlig neubearbeitete Auflage, Schäffer Poeschel Verlag., Stuttgart, 1985, pág. 872.

⁹⁴ PFAFF, P., "*Kommentar zur steuerlichen...*", o.p. cit., pág. 37.

⁹⁵ KLEIN/ORLOPP, "*AO Abgabenordnung Kommentar*", o.p. cit., pág. 1359.

⁹⁶ Hrgb. KOCH, K./SCHOLTZ, R-D., "*Abgabenordnung AO 1977*", o.p.cit, pág.2003.

el caso, ya que una comisión de asesoramiento en general no vale, requiriéndose un apoderamiento o encargo especial⁹⁷.

Consideramos aplicable a nuestro delito lo establecido para el §371 AO sobre el carácter personal de la regularización. Así, sostenemos que sí a la realización del acto de defraudación ha contribuido más de una persona, deberán para obtener la exclusión de la pena, rectificar o completar todos ellos mediante una declaración los datos incorrectos, falsos u omitidos. No basta con la rectificación realizada por el autor principal, pues ésta no libera sin más la responsabilidad del partícipe. Es necesario que bien se haga conjunta o uno de ellos en representación de los otros⁹⁸. Si el partícipe (inductor) sabe que el autor principal no ha entregado la declaración de rectificación, así como en caso de duda, debe realizarla y entregarla él mismo a la Administración, para poder obtener el beneficio de la exclusión de la pena⁹⁹. Es necesario, pues, que la declaración de rectificación provenga o tenga la causa en el autor defraudador.

Como destinatario de la rectificación, no hay duda en afirmar que debe ser considerada la Administración Tributaria competente. La doctrina y la Jurisprudencia alemana polemizan sobre ésta cuestión, sin llegar a una solución unánime sobre cuando se considera entregada a la Administración competente. Algunos autores sostienen que basta entregar la autodenuncia, como garantía de presentación oportuna o a

⁹⁷ *Ibidem*, pág. 2003.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ Así en la doctrina alemana, PFAFF, P., "*kommentar...*", o.p. cit., págs. 70-71.

tiempo (Sicherstellung der Rechtzeitigkeit), ante toda autoridad u oficina que se dedique a la Administración de impuestos, debiéndose preocupar cualquiera de éstas, según el caso, de transmitirla más tarde al puesto de la Administración que sea competente¹⁰⁰. Se afirma incluso, que es válida la entrega de la *selbstanzeige* realizada a un Tribunal o al propio Ministerio Fiscal, quienes deberán posteriormente remitirla a la Administración Tributaria¹⁰¹. Y por último, algunos autores amplian aún más el círculo de destinatarios, admitiendo la entrega con efectos, incluso cuando se da a las autoridades policiales¹⁰².

En todo caso, lo que sí es unánime es la aceptación de que sólo la autoridad administrativa competente podrá decidir sobre la efectividad de la autodenuncia o rectificación, para el caso de que ésta se haya presentado ante autoridad de otro lugar¹⁰³.

Por otra parte, es importante determinar cuando la Administración tiene conocimiento de la autodenuncia, considerándose válida la rectificación, por la doctrina alemana, desde el momento en que en ésta haya sido depositada en el buzón de la Administración, independientemente de que el funcionario o representante de la Administración haya tenido o no conocimiento real de ella¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Cfr. PFAFF, P., "*Kommentar...*", o.p. cit., pág. 43.

¹⁰¹ Véase, PFAFF, P., "*Kommentar...*", o.p. cit., pág. 44.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ PFAFF, P., "*Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige*", o.p. cit., pág. 47.

¹⁰⁴ KLEIN/ORLOPP, "*AO Abgabenordnung Kommentar*", o.p. cit., pág. 1358.

En lo relativo al contenido de la declaración, como ya manifestamos, debe recoger de forma detallada la fuente de ingresos que estaban ocultos, exponiendo de manera detallada el alcance y modo de sus faltas, enjuiciando su situación y aportando sí es necesario los documentos y las informaciones que considere conveniente para que la Administración conozca la verdad. Debe realizarse de forma veraz y completa, para que la Administración no tenga que realizar posteriores investigaciones. El contenido de la declaración debe incluir los mismos datos que se hubieran debido cumplimentar anteriormente, cuando no se realizó o se hizo de manera inexacta la declaración de impuestos. Si la declaración es incompleta no se beneficiará de la exclusión de la pena¹⁰⁵.

Una reparación tácita, esto es, entregando por ejemplo estados financieros (balances, cuentas...), de los cuales se pudiese presumir que los datos de la declaración anterior no eran correctos o ciertos, consideramos, de acuerdo con la doctrina alemana que no implica el beneficio de la exclusión de la pena a través de autodenuncia o de declaración de rectificación¹⁰⁶. Tampoco se podrá afirmar, para el supuesto en el que el autor sólo admite un control fiscal¹⁰⁷.

Si la rectificación es parcial, de forma que deja subsistente el hecho, al mantener la declaración de rectificación datos incompletos o

¹⁰⁵ Así se entiende por la Doctrina Alemana. Cfr. PFAFF, P., *"Kommentar zur..."*, o.p. cit., pág. 71.

¹⁰⁶ Véase en este sentido. KÜHN/HOFMANN, *"Abgabenordnung"*, o.p. cit., pág. 869.

¹⁰⁷ Hrsg. KOCH, K./SCHOLZ, R-D., *"Abgabenordnung AO 1977"*, o.p. cit., pág. 2004.

inexactos, entendemos que sigue siendo punible la defraudación de impuestos, a no ser que el sujeto no lo hubiera realizado dolosamente. El levantamiento de la pena sólo se da en la medida en que se completen o se comuniquen de forma cierta los datos omitidos u incompletos. Si la autodenuncia contiene nuevas falsedades o incorrecciones relevantes para la fijación de la deuda, no se puede entender como rectificación en el sentido exigido por la ley¹⁰⁸.

Como hemos visto, la declaración de rectificación no necesita de una forma especial, pero lo que sí se debe exigir es que sea reconocible.

Respecto del pago, éste debe satisfacerse de forma completa y dentro de los plazos y de acuerdo a las condiciones que la Ley General Tributaria Artículo 61-3) y el Reglamento General de Recaudación señalan, ya que el precepto nada dispone al respecto¹⁰⁹.

La rectificación, y el pago son considerados por la doctrina alemana y por algún autor español, como presupuestos positivos necesarios para que se pueda hablar de regularización. Junto a ellos y siguiendo el esquema seguido por esta doctrina, analizaremos los presupuestos negativos. La declaración de rectificación o autodenuncia debe cumplir tanto los presupuestos positivos como negativos para poder beneficiarse de la exclusión de la pena.

¹⁰⁸ KÜHN/HOFFMANN, "Abgabenordnung", o.p. cit., pág. 870.; Hrsg. KOCH, K/SCHOLZ, R-D., "Abgabenordnung", pág. 2005.

¹⁰⁹ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 167.

El precepto exige que para que el sujeto quede exento de responsabilidad penal, la regularización la realice "antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquel dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias".

El precepto enumera una serie de condiciones que si se dan impiden la obtención del beneficio de la exención de la pena. El sujeto debe regularizar antes de la intervención de la Administración o de los órganos penales encargados de la persecución del delito¹¹⁰.

En el Derecho alemán se recogen igualmente estas dos causas de bloqueo, añadiéndose una tercera que no tiene correspondencia alguna con las dos establecidas por el artículo 305. Esta causa hace referencia a la exigencia de que en el momento de rectificación no se hubiera descubierto de forma total o parcial el hecho y el autor no supiera o no debiera suponer este descubrimiento conforme a una apreciación

¹¹⁰ MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág. 170.

prudente de la situación para poder hablar de exclusión de la aplicación de la pena¹¹¹.

El primer presupuesto negativo exigido por el precepto para que no produzca efecto la regularización es el de notificación por parte de la Administración tributaria de la iniciación de actuaciones de comprobación.

Debemos determinar, pues, qué se entiende por actuaciones de comprobación. Los artículos 109 y 110 de la LGT establecen el alcance y contenido de lo que se debe entender por actuaciones de comprobación o inspección. Dice el artículo 109 que "1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley.

3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo".

Y declara el artículo 110 que "La comprobación e investigación tributaria se realizarán mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o

¹¹¹ *Ibidem*, pág. 170.

auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo".

Ambas actuaciones se realizan de forma conjunta, no pudiéndose hablar de una distinción desde el punto de vista ejecutivo, ya que se realizan de forma unitaria. Así se desprende no sólo de los citados artículos de la LGT sino también de la redacción del artículo 10-2 del Reglamento General de Inspección Tributaria¹¹².

El precepto habla de notificación por la Administración tributaria, requisito más específico que el que se exige por el §371 AO en la legislación alemana, al bastar la simple personación de la Inspección de tributos. Nuestro artículo 30 del Reglamento General de Inspección Tributaria recoge ambos conceptos, tanto la personación como la notificación, sin embargo el legislador ha optado en este caso sólo por considerar la notificación como condición necesaria para impedir o bloquear la exclusión de la pena. Ello, produce por un lado, como señala Martínez-Buján Pérez, un efecto positivo al obtenerse una mayor seguridad jurídica a través de la exigencia de que de forma exacta y formal se fije el momento en el que finaliza el instante de la rectificación espontánea, pero, tiene como contrapartida, asimismo, un efecto negativo como es, el de que la exigencia de notificación, permite en determinados supuestos que la Administración Tributaria se persone, e invite a la regularización según llegue o no a un acuerdo con el sujeto

¹¹² MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., *"Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social"*, o.p. cit., pág.171.

defraudador¹¹³. Se podría hablar, entonces, de una posible arbitrariedad, respecto de la notificación.

Las actuaciones de comprobación pueden ser de carácter general o parcial, según lo establecido por el artículo 11 RGIT, siendo las primeras las dirigidas a obtener la "verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten". Y se considerarán parciales las actuaciones de comprobación que se "refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señala en el apartado anterior".

Cuando la Administración notifica la iniciación de actuaciones de comprobación de carácter general, parece claro que el sujeto no puede acogerse a la regularización, pues ya se ha producido el efecto negativo de bloqueo respecto de todas las deudas tributarias. Sin embargo, para el caso de notificación de actuaciones de comprobación de carácter parcial, la solución no es tan clara ya que en principio cabría regularizar respecto de otros tributos o situaciones que no afecten a la comprobación parcial pero, al permitir el citado artículo 11 del RGIT que la Administración modifique el carácter de la investigación, pasándola de actuación de comprobación parcial a general, se nos plantea el problema de si al

¹¹³ Ibidem, págs. 172-173.

sujeto se le ha cerrado la posibilidad de regularizar¹¹⁴. Entendemos con Martínez-Buján Pérez que "el efecto de bloqueo sólo se producirá en virtud de una nueva notificación en la que expresamente se recoja la iniciación de actuaciones de carácter general"¹¹⁵.

Las actuaciones de comprobación deberán ir dirigidas a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Y la notificación tendrá que hacerse al obligado tributario, que es el sujeto al que se le permite la regularización respecto de sus deudas tributarias. De forma que si han participado en la comisión del delito otras personas, no coautores, se les cerrara la posibilidad de regularizar desde el momento en que se haya notificado las actuaciones de comprobación al obligado tributario¹¹⁶.

El segundo presupuesto negativo exigido por la ley para impedir la exclusión de la pena es el interposición previa a la regularización de querrella o denuncia por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, contra el defraudador.

Martínez-Buján Pérez plantea con acierto una serie de problemas que se pueden producir por la redacción dada a éste apartado. Así, destaca en primer lugar que cuando la querrella se presenta por un

¹¹⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o.p. cit., pág. 174.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ *Ibidem*, pág. 175.

particular de acuerdo con el derecho que tiene a ejercitar la acción popular, se produce una laguna, no pudiéndose aplicar el efecto negativo de bloqueo al enumerar el precepto de forma taxativa los órganos que la deben interponer¹¹⁷. Ahora bien, la cuestión se puede resolver por el último presupuesto negativo exigido por el precepto, esto es por el conocimiento formal de iniciación de diligencias del Ministerio Público o del Juez Instructor¹¹⁸.

Por otro lado, otro problema a cuestionarse es el de que ocurre si el sujeto denunciado no tiene conocimiento de la presentación de la denuncia o querella, que le impide la regularización con el efecto positivo de exclusión de la pena. El artículo 305 no requiere una notificación de la denuncia o querella, pero de acuerdo con Martínez-Buján Pérez sostenemos que no se exige de una notificación formal en el sentido del exigido por el artículo 486 de la LECr., pero sí nos parece necesario, el conocimiento del sujeto afectado, ya que sino se contradecirían, de forma clara, los fines de la pena, al impedir que el defraudador arrepentido regresará a la legalidad de forma espontánea a través de la regularización¹¹⁹.

Por último, debemos tener en cuenta que si la denuncia o querella se dirige sólo contra un coautor, los demás aún teniendo conocimiento de

¹¹⁷ *Ibíd.*, pág. 176.

¹¹⁸ *Ibíd.*, pág. 179.

¹¹⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", o. p. cit., pág. 177.

ello, podrán utilizar el beneficio de la regularización, ya que nada en contra específica el precepto¹²⁰.

El tercer presupuesto negativo exigido por el apartado cuarto del artículo 305 es el de que la regularización no surte efectos si previamente el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realizan actuaciones que les permiten tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Este presupuesto plantea el problema de descifrar que se entiende por conocimiento formal, si se exige una notificación personal de la iniciación de diligencias o , por el contrario, basta con un conocimiento general de ellas, bien por ser citado en calidad de testigo, o bien por enterarse por otras circunstancias, como el supuesto de iniciación de diligencias poniéndose en conocimiento de la persona jurídica. Martínez-Buján Pérez considera como conocimiento formal sólo el que exige que el sujeto conozca que las diligencias iniciadas provienen del Ministerio Fiscal o del Juez Instructor, pero no el que deba ser de una forma especial, por lo que cabe, entender el efecto bloqueo también para el testigo al que se le comunica la comunicación de la iniciación de diligencias contra el autor defraudador.¹²¹, respecto de las defraudación, objeto de diligencias, pero no de las que no afecten a esa regularización.

¹²⁰ Ibidem, pág. 178.

¹²¹ Ibidem, págs. 180-181.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El antecedente legislativo del delito fiscal se encuentra en el Código Penal de 1822. Regulándose por primera vez dentro del Título VIII, bajo el epígrafe “De los que rehusan al Estado los servicios que le deben”, en Capítulo único, en los artículos 573 a 575.

Los artículos 573 y 575 contemplaban supuestos de negativa al pago y falsedad, mientras que el artículo 574 se dedicaba al fraude, considerándose como el verdadero antecedente del delito fiscal. Este precepto castigaba al que ocultara o disminuyera fraudulentamente o con malicia sus bienes, rentas o utilidades, con el objeto de no satisfacer la cuota que legalmente le correspondía. Y la pena consistía en una multa equivalente al importe de lo rebajado u ocultado de la cuota.

Al abolirse la Constitución de 1812 y el Código Penal de 1822, se promulga por Fernando VII la Ley de 3 de mayo de 1830 que regula por primera vez de forma conjunta el contrabando y la defraudación.

El Código de 1848 y la reforma de 1850 excluyen el delito de defraudación a la Hacienda Pública, manteniéndose la Ley anterior de 1830, hasta que con Bravo Murillo se aprueba el Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación que recoge tres supuestos de fraude fiscal: a) no presentar declaración ante la Administración después de ser requerido por ésta, b) la ocultación de rentas, propiedades o utilidades,

c) realizar falsificaciones con el objeto de ocultar o disminuir la cuota tributaria.

SEGUNDA.- A pesar de las disposiciones penales, el sistema tributario no empieza a surgir hasta la reforma de Mon Santillán en 1845, con la unificación fiscal en España, al agruparse bajo criterios comunes los diversos gravámenes.

El Código Penal de 1870 recoge nuevamente el delito de defraudación tributaria en el Título III, Capítulo VI, bajo la denominación “De la ocultación fraudulenta de bienes o industria, del falso testimonio y de la acusación o denuncias falsas”, en el artículo 331.

La razón de su inclusión dentro del Título de las falsedades se justificó en la similitud que tenía esta figura con otras recogidas dentro del Capítulo, al producir todas ellas una <<alteración de la verdad>>.

Se requería una ocultación de todo o parte de los bienes, industria u oficio, con objeto de eludir el pago de impuestos. Esa ocultación debía efectuarse siempre después del requerimiento del funcionario administrativo competente.

En ésta época se dictan las primeras sentencias sobre el delito de defraudación tributaria, en relación a la elusión del impuesto de consumos.

Sólo se considera delito de defraudación tributaria la contestación *al requerimiento previo del funcionario administrativo cuando se realiza a través de una declaración falsa*, no, sin embargo, en los casos de cumplimiento posterior o cuando no se haya producido contestación, al entenderse que éste último supuesto da lugar a un delito de desobediencia.

La sanción sigue siendo en todo caso de multa, aunque se eleva ésta al quintuplo del importe de lo defraudado.

TERCERA.- Con la finalidad de evitar la duplicidad de sanciones y procedimientos -penal y administrativo-, se promulga la Ley de 3 de septiembre de 1904 de reforma de la materia penal y procesal sobre contrabando y defraudación; distinguiéndose ambos delitos por aquello sobre lo que recaen, así el contrabando hace referencia al comercio ilícito de géneros estancados, y la defraudación sujeta al pago de derechos e impuestos las operaciones industriales y comerciales dentro de un comercio lícito.

En esta Ley se establece un criterio cuantitativo para distinguir el delito de la falta, colocando el límite en cuatro mil pesetas.

CUARTA.- El Código Penal de 1928, manteniendo una responsabilidad individual, introduce por primera vez medidas para las personas jurídicas.

Se mantiene el sistema anterior, al incluir este delito entre las falsedades, así como la exigencia de requerimiento previo por funcionario; momento en que se entendía que la consumación quedaba latente, al poder, después de tener lugar el requerimiento cumplir el sujeto con su obligación. Su configuración como delito de falsedad, fue, ya en esta época, objeto de críticas por la doctrina.

La inclusión del término "próposito", hace imposible la comisión culposa y, la pena sigue siendo una multa proporcional a la reducción que se realice de la cuota.

También en esta época en el marco tributario se producen intentos de personalización de la carga tributaria.

QUINTA.- La Ley 50/77 de 14 de noviembre de medidas urgentes de reforma fiscal recoge el fraude fiscal en el artículo 319, abandonado el anterior sistema, desvinculando este delito de las falsedades, y regulándolo en el el Título III bajo la rúbrica "Del Delito Fiscal".

Se utiliza por primera vez el término delito fiscal y el "ánimo de defraudar", que venia a establecer una serie de presunciones de culpabilidad que contradecían los principios del Derecho Penal, dando lugar a una polémica doctrinal sobre si eran presunciones "iuris tantum" y, si éstas debían considerarse en régimen de "numerus clausus" o no.

Se recoge por primera vez las penas privativas de libertad como forma de punición para este delito, al establecerse cuando la cuantía defraudada superara más de la décima parte de la cuota procedente.

Se puede hablar, dada la redacción del artículo 319, de vulneración del principio "non bis in idem", al admitirse la posibilidad de concurrencia de la jurisdicción penal y de la administrativa.

Existe además una cuestión de prejudicialidad administrativa que impide y dificulta enormemente la persecución del delito.

A partir del Proyecto de 1980, la ubicación sistemática del delito se altera, recogándose el fraude fiscal en el Título VIII denominado "De los delitos contra el orden socioeconómico", en los artículos 370-371. Y, en el Anteproyecto de 1983 en el Título XII "De los delitos socioeconómicos", en los artículos 298-302.

Estos proyectos a diferencia de la legislación anterior incluyen a las Haciendas Autonómicas como sujeto pasivo del delito, suprimen la mención de la presunción del ánimo de defraudar, hablan de tributos y no de impuestos, y elevan la cuantía: tres millones en el Proyecto y dos millones en el Anteproyecto de 1983.

SEXTA.- La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de Abril de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, tipifica la defraudación tributaria en el Título VI "De los delitos contra la Hacienda Pública" en el artículo 349; y el delito contable y el fraude de subvenciones en los artículos 350 y 350 bis.

El delito aparece como un delito público, perseguible de oficio, *suprimiéndose la prejudicialidad obligatoria y el ánimo de defraudar* que había recogido la Ley del 77.

La entrada en vigor de las Disposiciones Adicionales trece y catorce de la Ley 18/1991 de 6 de junio reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecían un procedimiento de regularización tributaria para los ejercicios económicos anteriores a 1990, produce un estado de inseguridad jurídica, proponiéndose por la propia Administración una propuesta de modificación del Código Penal en esta materia, con objeto de incluir una cláusula legal que declare expresamente la exoneración de responsabilidad.

En el Proyecto y Anteproyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1992 se excluye la regulación del fraude fiscal, al presumirse que serían regulados en Ley especial.

SÉPTIMA.- Modificación que tiene lugar con la Ley Orgánica de 6/1995 de 29 de junio donde se recoge expresamente el fraude tributario y la figura de la regularización en el Título VI bajo la denominación de los "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", con el fin de resolver los problemas originados por las Disposiciones Adicionales de la LIRPF.

Los cambios significativos fueron la introducción de tipos cualificados que se incorporan atendiendo a la especial gravedad y

trascendencia de la defraudación; se extiende a la Hacienda Autonómica la posibilidad de ser sujeto pasivo de la defraudación; se incluye como forma de elusión el impago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie; y se eleva la cuantía a 15.000.000 de pesetas. El artículo 349, exigía expresamente la concurrencia de dolo, que debe extenderse al resto de los supuestos contemplados en el Título, siendo impune por tanto, la modalidad comisiva.

OCTAVA.- Por Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre se aprueba el Código Penal en vigor. Al contrario del Proyecto de Código Penal de 1992, que excluía estos delitos de su articulado, para ser objeto de regulación en ley penal especial, el actual Código Penal los contempla en los artículos 305 a 310.

Los artículos del nuevo texto reproducen los anteriores, introducidos por la Ley de Reforma de 6/1995 de 29 de Junio, con la desaparición de la expresa exigencia de dolo, innecesaria al sancionarse sólo la forma imprudente cuando así se diga en la Ley.

NOVENA.- Cabe considerar que la función del Derecho Penal es la protección de bienes jurídicos. La evolución de la teoría y funciones del bien jurídico, ha pasado por diversas fases. En un primer momento, no se establece una distinción clara entre delito y pecado. Durante el Iluminismo se consideran objetos jurídicos de protección los derechos subjetivos, del Estado o particulares, fundamentándose la pena, desde tesis retribucionistas, en su lesión; la legitimación del poder punitivo, recae en la necesidad para mantener las condiciones de vida en común. Hasta la Restauración no se empieza a utilizar el término "bien", al considerarse que los derechos subjetivos no pueden ser objeto de lesión,

en cuanto no pueden ser disminuidos o alterados; ello lleva a decir que lo que se lesiona no es un derecho, sino un bien.

Desde el positivismo hasta el momento actual, el concepto y contenido de bien jurídico, ha sido formulado de formas diversas. Así se entiende el delito como lesión de una norma que contiene un bien jurídico (Binding), o, como lesión de intereses vitales del individuo y de la comunidad, que el derecho al protegerlos los transforma en bienes jurídicos.; o incluso se utiliza como instrumento, al que se vacía de contenido, como con la Escuela de Kiel, centrándose no ya en la idea de individuo sino en el concepto de pueblo.

Estas diferentes posturas van desde un funcionalismo, -considerando la Sociedad en primer término y al legislador como creador de bienes jurídicos-, bien desde un modelo sociológico, -centrado en la *idea de protección del sistema pero con respeto al individuo*-, o bien, desde posturas constitucionalistas que atienden a la Constitución para fijar los bienes jurídicos objeto de tutela persiguen dar sentido al concepto.

DÉCIMA.- Consideramos que la protección que debe dispensar el Derecho Penal tiene que ser a intereses vitales, a valores que los hombres reconocen y elevan a categoría jurídica digna de tutela, que variarán según el momento histórico-cultural y las circunstancias. Son intereses que no crea el legislador, sino los propios individuos que componen la Sociedad, pues en caso contrario se convertirían en simples expectadores de la creación de las normas y en resignados destinatarios de ellas.

Se puede distinguir entre bienes innatos e imprescindibles que cumplen una función esencial para la vida como son los individuales y

bienes necesarios pero no imprescindibles (bienes universales), bienes instrumentales creados por la Comunidad a través del legislador, que ayudan a la efectiva realización de los primeros.

El Derecho Penal tiene que dirigirse a proteger a la persona, ya que es ésta la que integra y da origen a la Sociedad. Sin ella, no se puede hablar de sistema ni de derechos. Los bienes jurídicos universales se deben funcionalizar desde la persona, admitiéndose siempre que sirvan a los intereses del hombre.

Los bienes esenciales (bienes individuales) frente a los ataques más graves, deben ser amparados por el Derecho Penal, en tanto que los necesarios pero no imprescindibles podrán serlo o no por él, según el grado de necesidad para hacer efectivos los primeros, siempre que sean esenciales para el libre desarrollo del individuo.

UNDÉCIMA.- Partimos de una idea claramente personalista del bien jurídico; centrada en la persona. Los intereses de la Comunidad se protegen desde el individuo; las instituciones se deben tutelar siempre que sirvan para la realización y protección de los intereses individuales.

La selección de bienes jurídicos debe ser realizada por el legislador mediante la de los valores recogidos por la Constitución y aprobados por los ciudadanos en un Estado Social y Democrático de Derecho. El legislador no crea los valores y fundamentos, sino que se limita a proclamarlos estableciendo su tratamiento jurídico.

Nuestra Constitución plasma en el artículo 10 como principio básico, del libre desarrollo de la personalidad. Y junto a él en el artículo 31 recoge otro bien jurídico de carácter universal que sirve al desarrollo del primero, al declarar la obligación que todos los españoles tienen de

contribuir a las cargas públicas según la capacidad económica, mediante un sistema tributario justo.

El grado de necesidad de este bien jurídico universal plantea el tema de su protección. Si es necesario hacerlo a través del Derecho Penal o basta con el sistema administrativo sancionador.

La tutela jurídico-penal debe realizarse cuando se trate de infracciones muy graves, ya que para las leves basta en orden a la prevención y punición el derecho administrativo sancionador.

DUODÉCIMA.- El bien jurídico en el delito de defraudación ha dado lugar a diferentes posturas por parte de la doctrina:

-En un primer momento al regularse el fraude fiscal en el Título de las falsedades, concibiéndole como un mudamiento de verdad, se consideraba como un delito contra la fé pública, o como de desobediencia al falsearse la declaración después del previo requerimiento administrativo, por atentar contra el deber de lealtad que el Estado requiere.

-abandonada esta tesis, algunas posturas señalan como bien jurídico el patrimonio, entendido bien como patrimonio individual o, considerado como patrimonio singular distinto de los patrimonios individuales (Erario Público).; Dentro de estas teorías patrimonialistas se ha considerado como objeto jurídico el derecho de crédito de la Hacienda Pública; o el interés del Fisco a la percepción de ingresos de forma puntual y completa. Asimismo, algunos consideran que es la protección del sistema fiscal; o el poder tributario.

Otras tesis, mantienen que se trata de un delito contra la función tributaria; también que se debe hablar de delito pluriofensivo, al protegerse mediatamente el orden público económico y de forma directa

el patrimonio de la Hacienda Pública. Además, existen posturas que mantienen que al no existir distinción alguna entre los ilícitos (administrativo y penal), el delito de defraudación carece de bien jurídico.

DECIMOTERCERA.- Tanto el ilícito administrativo, como el penal encierran un juicio de desvalor ético-social. La diferencia entre ambos no radica en el bien jurídico, sino en la gravedad cuantitativa, y en la necesidad de dolo en el delito fiscal.

El empleo del Derecho Penal se legitima por la importancia del bien jurídico, en el sentido definido en este trabajo; aún cuando pudiera pensarse en la suficiencia del ordenamiento administrativo, éste resulta insuficiente para prevenir el fraude fiscal. Por otra parte, confiar a este sector del ordenamiento jurídico, la exclusiva protección, implicaría una plena asunción de los principios informadores del Derecho Penal; y una modificación de su funcionamiento.

DECIMOCUARTA.- La economía no es el bien jurídico protegido en este delito al ser su lesión o puesta en peligro de difícil valoración. La economía puede ser perfecta en un país y sin embargo no cumplirse el modelo socio-económico.

Economía, orden económico y modelo social económico tienen un distinto significado. El orden económico hace referencia a la intervención del Estado en la Economía de un país, mientras que el modelo socio-económico comprende también la intervención en el ámbito social; en la redistribución de la renta para evitar desigualdades y en el cumplimiento de intereses sociales (como pensiones, vivienda, educación...), recogidos en nuestra Constitución. El orden económico es pues sólo una parcela del modelo social económico.

La protección no es sólo a la Economía, o al orden económico, sino fundamentalmente a la faceta social. El bien jurídico protegido en este delito es el modelo social económico que abarca las dos parcelas, que ampara los intereses vitales de los hombres y los bienes relacionados con ellos, al ser esenciales para su cumplimiento.

Nuestra Constitución Española consagra, derechos o intereses individuales de las personas como el derecho a la vida, a la vivienda, a la educación..., que requieren para su consecución de otros intereses colectivos.

La Hacienda Pública tiene que obtener satisfactoriamente los tributos con el objeto de poder cumplir las necesidades y los intereses vitales de los hombres del modelo social económico.

DECIMOQUINTA.- El aumento de recaudación tributaria por parte del Estado debe dirigirse a obtener una ampliación y mejora de las prestaciones públicas, en definitiva, a cumplir el modelo social económico aprobado por todos los ciudadanos, y no, a provocar un elevadísimo sacrificio de los ciudadanos contribuyentes que les obligue a no contribuir.

La función recaudatoria de la Hacienda Pública debe realizarse de acuerdo con los principios señalados por el artículo 31 de la Constitución, *atendiendo por tanto a la capacidad económica de los sujetos y teniendo en cuenta la Economía y la eficiencia en la realización del gasto*, para obtener una buena redistribución de la renta tanto regional como personal y, lograr, de acuerdo con el artículo 41 de la Constitución, un mejor progreso social y económico.

DECIMOSEXTA.- El tipo delictivo descrito por el artículo 305 requiere la concurrencia de un presupuesto previo, esto es, la existencia de una relación jurídico tributaria entre la Administración y el sujeto activo del delito u obligado tributario. La relación jurídico tributaria surge como consecuencia de la realización de un hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

DECIMOSÉPTIMA.- Precisamente al ser la obligación tributaria presupuesto del delito, es obligado recurrir a este ordenamiento para completar el supuesto de hecho previsto en el artículo 305 del Código Penal, lo que le confiere la naturaleza de norma penal en blanco, entendiendo por tal, toda ley que remite a otra de igual o inferior rango.

DECIMOOCCTAVA.- Esta naturaleza de ley penal en blanco, nos induce a considerar que, toda la materia tributaria debería ser regulada de forma unitaria en una ley, donde se incluirían los delitos fiscales, junto con las infracciones y sanciones administrativas.

Optar por este sistema, facilita el conocimiento de la ley y, por tanto, su aplicación. Las objeciones formuladas a las leyes penales especiales, carecen en este momento de fundamento, en cuanto deben estar sometidas a idénticos principios que el Código Penal.

DECIMONOVENA.- El término defraudación lleva implícita la presencia del elemento intencional, del engaño. Conclusión avalada, tanto por el significado otorgado al término en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, como por la necesidad de separar el delito de meros incumplimientos de deberes fiscales, motivo que no parece ser el querido por el legislador. Si aceptáramos la producción por cualquier medio, el

simple perjuicio patrimonial, acabaríamos en una responsabilidad objetiva y en la aceptación de la prisión por deudas.

VIGÉSIMA.- El engaño se debe apreciar de acuerdo con criterios objetivos, atendiendo a su adecuación para producir el resultado y, subjetivamente, comprobando que el sujeto sabe que a través de él puede lograr su finalidad.

El engaño debe ser idóneo y, dirigido a eludir el pago de tributos. Debe consistir en un comportamiento capaz de provocar el riesgo prohibido o desaprobado por la norma. No toda ocultación constituye la conducta típica, sino aquella capaz de producir error en la Administración Tributaria.

Si el sujeto presenta la declaración de forma incompleta, pero sabiendo que la Hacienda tiene conocimiento de los datos omitidos por otros medios (declaraciones anteriores, retenciones...) sin que pueda incurrir en error, no habrá comportamiento típico, al faltar el engaño, sino en todo caso, un perjuicio puramente administrativo de gestión que implicará una infracción administrativa y su correspondiente sanción.

VIGÉSIMOPRIMERA.- El artículo 305 requiere que la conducta defraudatoria, produzca como resultado un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, consistente en el no ingreso de la cantidad defraudada. El engaño y el perjuicio deben estar en una relación de causa-efecto, a determinar con criterios jurídicos, de acuerdo con la teoría de la imputación objetiva; de tal forma que la idoneidad del engaño venga dada por la creación de un riesgo que se concretará en el resultado producido.

VIGÉSIMOSEGUNDA.- El término elusión del artículo 305 hace referencia a la evasión ilegal, a la elusión del pago del hecho imponible ya nacido y, no, al fraude a la ley que es una modalidad de evasión legal, al eludirse el nacimiento de la obligación tributaria utilizando las deficiencias legales.

VIGÉSIMOTERCERA.- Aunque el artículo 305 contempla las modalidades activa y omisiva, la omisión de la obligación de declarar no es típica; ella sola no puede producir perjuicio. Se requiere que la Hacienda no perciba lo debido y además que se haga a través de medio típico, esto es, del engaño.

Ambos comportamientos (acción u omisión), deben ser realizados mediante engaño capaz de producir error en la Hacienda Pública.

Mantener lo contrario podría llevar a sancionar meros incumplimientos de deberes; adelantando las barreras de protección penal, en cuanto el ilícito se configuraría como una mera infracción de la obligación de declarar, considerando que la omisión representaba un peligro para el bien jurídico protegido.

Esta tesis choca con la necesidad de que la cuota defraudada exceda de 15.000.000 de pesetas, ya que, en último término, habría que volver a comprobar el efectivo perjuicio.

VIGÉSIMOCUARTA.- La tipicidad de la forma omisiva dependerá de la existencia de un garante, fundamentada en el deber específico, impuesto por el artículo 31 de la Constitución Española y por el 35 de la LGT, de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y de evitación de la lesión del bien jurídico.

Cabe hablar de comisión por omisión, en los supuestos en los que el sujeto obligado conocedor del hecho imponible y sabedor de su obligación de presentar declaración, no lo hace, sin ignorar que en el caso concreto la Administración no tiene otra vía de conocimiento. Para comprobar que la omisión ha provocado la defraudación debemos acudir a la imputación objetiva, valorando, en todo caso, los criterios del fin de protección de la norma, de la idoneidad de la conducta, del incremento del riesgo permitido y de las posibilidades de autoprotección de la víctima.

VIGÉSIMOQUINTA.- Son modalidades de defraudación en este delito: la elusión del pago de tributos (que consiste en el no ingreso de cantidades debidas por un tributo), el disfrute indebido de beneficios fiscales (se produce como consecuencia de la obtención de exenciones, reducciones o bonificaciones, sin tener derecho a ello), la elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener (se trata del no ingreso de las cantidades que se han retenido a otros contribuyentes o sujetos), la elusión de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie (se origina cuando se deja de ingresar a cuenta cantidades a las que se está obligado a ingresar por los pagos en especie) y por último, la obtención indebida de devoluciones (que consiste en la percepción de cantidades de la Hacienda Pública sin reunir los requisitos exigidos).

VIGÉSIMOSEXTA.- Por tributos se entienden los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, conforme lo establece el artículo 26 de la Ley General Tributaria que los clasifica y define en estos tres conceptos, sin admitir extensión alguna a otras prestaciones de naturaleza tributaria.

VIGÉSIMOSÉPTIMA.- Estamos ante un delito de resultado, al requerir no sólo un engaño por parte del sujeto activo sino además que con él se produzca un efectivo perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública.

La cuantía exigida por el tipo de 15.000.000 de pesetas es un elemento del tipo que debe ser abarcado por el dolo. El sujeto no tiene que tener un conocimiento exacto de la cantidad pero sí por lo menos prever y asumir el riesgo de que puede llegar o superar esa cuantía.

El cómputo de la cuantía defraudada se debe realizar sobre la cuota, sin incluir en ella los demás supuestos recogidos por el artículo 58-2 de la Ley General Tributaria, salvo los recargos exigibles legalmente sobre las cuotas a favor del Tesoro.

Por otro lado, la cuantía exigida en las defraudaciones a la Hacienda de la Comunidad Económica Europea es de cincuenta mil ecus, que debiera ser abarcada igualmente por el dolo del sujeto al ser un elemento del tipo.

VIGÉSIMO OCTAVA.- No cabe aplicar la figura del delito continuado. La cuantía defraudada se debe determinar individualmente atendiendo a cada concepto tributario, sin ser posible la suma de las defraudaciones cometidas en varios tributos, aunque éstos se devenguen en el mismo período, en cuanto responden a realidades impositivas diversas.

VIGÉSIMO NOVENA.- El artículo 305 es un delito especial propio que sólo puede ser cometido por los sujetos que la ley preve como obligados a cumplir las prestaciones tributarias, esto es, por el contribuyente, sustituto o responsable. Sólo las personas que mantengan esa relación crediticia con la Hacienda Pública, y a las que los artículos 30 y 37-1 de

la Ley General Tributaria considera sujetos pasivos de esa relación pueden realizar la defraudación descrita en el artículo 305.

Las personas jurídicas no son responsables penalmente, por lo que las defraudaciones tributarias realizadas a través de ellas, deberán resolverse conforme a lo dispuesto por el artículo 31 del Código Penal. Así, responderán los administradores de hecho o de derecho o los representantes de la Sociedad.

Sujeto pasivo del delito es la Hacienda Pública tanto Estatal como autonómica, foral o local. Y la Hacienda de las Comunidades Europeas.

La cualidad de sujeto pasivo no viene dada por la gestión y recaudación, sino por ser el órgano que establece el impuesto. Dado que el bien jurídico es el orden socioeconómico, el sujeto pasivo es quien, a consecuencia de la defraudación, no percibe los ingresos necesarios para poder atender sus finalidades y objetivos.

TRIGESIMA.- El precepto configura el delito de defraudación tributaria como un delito doloso, excluyendo la comisión culposa. El dolo debe abarcar el resultado y, cabe hablar de dolo eventual en relación con la cuantía.

La polémica sobre la necesidad de un elemento subjetivo del injusto, debe resolverse en sentido negativo. El ánimo de defraudar es inherente al engaño, y la exigencia de un ánimo de lucro en el autor, defendida por algunos sectores doctrinales, no tiene apoyo legal, en cuanto no se sanciona la pretensión de un beneficio ilícito, sino el eludir la obligación de contribuir al modelo socioeconómico, con independencia de la finalidad perseguida. Por otra parte, su configuración como delito socioeconómico obliga a negar la necesidad de un elemento subjetivo del injusto, conformado por el ánimo de lucro.

TRIGESIMOPRIMERA.- Se crean tipos cualificados atendiendo a la mayor gravedad y trascendencia, a los que se les aplica la pena en su mitad superior.

Son tipos cualificados y no circunstancias agravantes específicas, dado que significan un mayor desvalor de acción y de resultado debido a la gravedad del hecho al ser ejecutado por persona interpuesta o estructura organizativa, o, por la cuantía de lo defraudado; lo que implica un mayor desvalor del injusto que justifica la apreciación como tipos cualificados.

TRIGESIMOSEGUNDA.- Distinguir entre supuestos de error de tipo o de prohibición no resulta fácil, al ser presupuesto previo la existencia de una obligación tributaria. Su desconocimiento por parte del autor, hace que ignore también el carácter antijurídico de su conducta, pudiendo calificarse tanto de error de tipo como de prohibición. Optamos por considerar que los supuestos de desconocimiento del deber tributario son error de tipo y no de prohibición, pues el sujeto que ignora el significado de los elementos objetivos del tipo, no puede realizar el tipo, dado que éste exige dolo. El obligado tributario que no sabe que lo es, no puede querer defraudar a la Hacienda Pública.

TRIGESIMOTERCERA.- Las causas de justificación en este delito aunque posibles, son de difícil apreciación y justificación en la práctica. No nos parece admisible la apreciación de la legítima defensa. Sin embargo el estado de necesidad, podría admitirse en algunos casos de imposición indirecta (IVA), cuando el sujeto obligado al pago, no percibe previamente las cantidades necesarias del sujeto gravado primeramente,

pudiéndose encontrar ante una situación de verdadera precariedad económica que afecte a su marcha empresarial.

TRIGESIMOCUARTA.- La consumación se produce una vez transcurrido el periodo voluntario. La liquidación tiene carácter meramente declarativo, ya que la deuda tributaria nace con la realización del hecho imponible y no con la liquidación practicada por la Administración Tributaria.

TRIGESIMOQUINTA.- Para poder determinar el momento de la exigibilidad, se debe atender a las leyes de cada tributo, distinguiendo entre:

- a) tributos con liquidación: donde la consumación se producirá cuando transcurra el último día del plazo de ingreso de la deuda, tanto para el caso de realización del acto declarativo con la subsiguiente liquidación, como para el supuesto de que se hayan omitido. Dado que la declaración tiene un simple efecto declarativo habrá que esperar al último día del periodo de pago de la deuda, siendo posible el desistimiento voluntario en momento anterior.
- b) tributos con autoliquidación: la consumación se produce el día en que finaliza el plazo del periodo voluntario. Ya no se puede hablar del plazo de prórroga dentro del periodo voluntario al haber sido suprimido por la LGT y el Reglamento de Recaudación. La mención que hace ahora no se corresponde con el sentido anterior, ya que hace referencia el término a una prórroga general del plazo del pago voluntario en circunstancias excepcionales y para un determinado impuesto.

- c) El hecho de que falte la autoliquidación no impide la exigibilidad de la deuda, pues la consumación se produce desde el momento que puede ser pagada, esto es, desde el instante en que finaliza el periodo de pago voluntario.
- d) En la obtención indebida de devoluciones la consumación se produce en el momento en que se da el desplazamiento patrimonial por la Administración tributaria.
- e) En el disfrute indebido de beneficios fiscales :la consumación se da en el instante en que se presenta la autoliquidación con el pago, al producirse una rebaja significativa de la deuda tributaria como consecuencia de la aplicación incorrecta de exenciones, bonificaciones o reducciones.
- f) En las retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie: la consumación se produce desde que termina el plazo trimestral o semestral que según los casos establece la Ley, sin que se hayan realizado los ingresos debidos.

TRIGESIMOSEXTA.- Las formas imperfectas de ejecución en este delito han sido objeto de polemica. Un sector doctrinal primordialmente tributarista niega la posibilidad de éstas, al contradecir la propia naturaleza del delito, y conforme a la LGT que impide la sanción de infracciones tributarias no consumadas. La doctrina mayoritaria por el contrario admite las formas imperfectas en este delito.

Consideramos que cabe su admisión, debiéndose distinguir los siguientes casos:

- a) En la elusión de pago de tributos que requieren liquidación: la tentativa se produce cuando el sujeto presenta el acto de declaración con datos falsos o incompletos o, no presenta nada,

descubriéndolo posteriormente la Administración a través de la liquidación y, antes de que hubiera finalizado el plazo del periodo voluntario. Habrá desistimiento si el sujeto sin requerimiento de la Administración presenta acto declarativo o ingresa la cuantía correspondiente al valor catastral del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor real, dentro del periodo de pago voluntario.

- b) En los tributos con autoliquidación: no cabe la posibilidad de apreciar formas imperfectas al coincidir el momento de presentación de la declaración con el ingreso.
- c) En el supuesto de devoluciones de cantidades indebidas: la tentativa es admisible en el caso en el que la Administración descubra la improcedencia de lo solicitado antes de realizar el pago.
- d) En el disfrute indebido de beneficios fiscales: se produce la tentativa en el supuesto de existencia de acto expreso de solicitud del sujeto y acto expreso de la Administración para su concesión, si ésta descubre antes de realizar el pago el engaño

TRIGESIMOSÉPTIMA.- El artículo 305 en su apartado cuarto recoge la regularización tributaria.

El antecedente más inmediato de esta figura se encuentra en la Propuesta de 1983 en el artículo 298-3, que recogía una causa parcial de exclusión de la pena.

Posteriormente, la normativa tributaria contempló la regularización en el artículo 61-2 de la LGT y en las Disposiciones Adicionales trece y catorce de la Ley 18/1991 del IRPF. Al no existir precepto alguno en el

Código Penal que estableciera el levantamiento de la pena, la doctrina mayoritaria defendió la necesidad de su inclusión.

La previsión de la autodenuncia en el Derecho Alemán, en la AO 1977, parágrafo 371, influyó en la inclusión de la regularización en el Código Penal español.

TRIGESIMOOCCTAVA.- El fundamento de la regularización se encuentra en motivos principalmente político-fiscales, que han dado lugar a su inclusión en este delito, basados en razones utilitarias y de conveniencia, dirigidas a que la Administración Tributaria pueda adquirir información de fuentes ocultas de ingresos y la satisfacción del crédito en un momento posterior, renunciando en ciertos casos a los fines de la pena, aunque no excluyendolos de forma total, ya que éstos últimos pueden cumplirse, cuando el contribuyente realiza la autodenuncia motivado por un verdadero interés en el regreso a la legalidad.

La distinción de trato de este delito con otros delitos, como pueden ser los patrimoniales, se fundamenta en la satisfacción del derecho de crédito de Hacienda, que puede llegar a primar sobre otras posibles finalidades, como puede ser el mantenimiento de la norma, o la función intimidatoria de la pena.

En cualquier caso, las finalidades asignadas a la pena, y al ordenamiento penal, no tienen porque verse ignorados. Desde la óptica preventivo general, el pago afirma la vigencia de la norma, por cuanto, sólo mediante él, en determinadas condiciones, se puede eludir la sanción. Igualmente, el efecto intimidatorio, inherente a la pena es el cumplimiento de la obligación. Por último, la prevención especial no tiene que verse comprometida, al suponer un regreso a la legalidad del infractor, con independencia de los verdaderos motivos que le guíen,

irrelevantes en un Derecho Penal Democrático que debe contentarse con el acatamiento y respeto de las normas.

TRIGESIMONOVENA.- La regularización es una causa de levantamiento de la pena ya que no concurre ésta sino en un momento posterior a la ejecución. Estamos ante hechos punibles, por tanto, típicos y antijurídicos, además de culpables. La causa de la no punibilidad, no es por tanto, una disminución del injusto o de la culpabilidad.

Se debe ubicar sistemáticamente dentro de la punibilidad o en otros presupuestos de la pena distintos del delito, sin necesidad de crear una categoría nueva.

CUATRIGESIMO.- La regularización debe ser de las deudas tributarias objeto de ella.

No es necesaria una forma determinada, pues no lo requiere la Ley, ni la utilización del término regularización, cabe incluso la comunicación oral, siempre que sea reconocible. Debe ser completa y veraz, incluyendo de forma detallada los datos falsos o incompletos, evitando posteriores investigaciones por parte de la Administración Tributaria.

No cabe, por tanto, la rectificación parcial ni la reparación tácita.

CUATRIGESIMOPRIMERA.- La regularización tiene naturaleza personal; Sólo el obligado tributario puede obtener el levantamiento de la pena a través de ella.

La declaración o comunicación podrá realizarse por el autor o por un representante o mandatario nombrado al efecto. Los partícipes deberán autodenunciarse aisladamente o en conjunto con un poder dado

por todos, para conseguir la exención de responsabilidad, dado que la regularización del autor no les exonera.

Destinatario de la regularización es la Administración tributaria competente, que será la que decidirá sobre su validez.

CUATROGESIMOSEGUNDA.- A pesar de la regularización, es posible hablar de desistimiento voluntario. La regularización supone, siempre, la consumación, mientras que el desistimiento significa que el delito se encuentra, todavía, en fase de ejecución; por lo que, al menos conceptualmente, es posible apreciarlo.

CUATROGESIMOTERCERA.- Aún cuando no se establezca expresamente, la regularización debe ser voluntaria, espontánea, sin entrar en los motivos que la han provocado, pero sin requerimiento alguno por parte de la Administración o de los órganos judiciales.

CUATROGESIMOCUARTA.- El artículo 305 extiende la regularización a las falsedades instrumentales e irregularidades contables que se hubieran realizado de forma previa a la regularización en relación a la deuda tributaria objeto de ésta. Y no se amplía a las falsedades que se hubieran practicado por el sujeto con posterioridad a la regularización.

El término falsedades instrumentales plantea la cuestión de si deben incluirse sólo las falsedades realizadas en documento privado o si también las practicadas en documentos públicos oficiales. Si se amplía la exoneración de responsabilidad a las falsedades por el precepto con objeto de facilitar o estimular en cierto modo a la regularización, entendemos que es lógico que se extienda también a los casos de falsedades realizadas a través de documento público, ya que si bien es

JURISPRUDENCIA

SENTENCIAS DEL DELITO FISCAL:

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:

- Tribunal Constitucional. Sentencia de 5 de junio de 1995.

TRIBUNAL SUPREMO:

- Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de junio de 1985.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de marzo de 1986.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de mayo de 1986.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 2 de marzo de 1988.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de septiembre de 1990.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de noviembre de 1990.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de diciembre de 1990.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de enero de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de enero de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de febrero de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 28 de junio de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de noviembre de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 3 de diciembre de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de diciembre de 1991.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de enero de 1992.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de octubre de 1992.
- Tribunal Supremo. Sentencia 11 de noviembre de 1992.
- Tribunal Supremo. Sentencia 24 de febrero de 1993.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de marzo de 1993.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de noviembre de 1993.

AUDIENCIAS:

- Audiencia territorial de Murcia. Sentencia de 17 de noviembre de 1984.
- Audiencia territorial de Palma de Mallorca. Sentencia de 14 de diciembre de 1984.
- Audiencia Provincial de Logroño. Sentencia de 24 de marzo de 1988.
- Audiencia Territorial de Barcelona. Sentencia de 25 de junio de 1988.
- Audiencia Provincial de Madrid. Sentencia de 27 de marzo de 1989.
- Audiencia Provincial de Toledo. Sentencia de 3 de junio de 1989.
- Audiencia Provincial de las Palmas. Sentencia de 14 de diciembre de 1989.
- Audiencia Provincial de Ciudad Real. Sentencia 11 de mayo de 1990.
- Audiencia Provincial de Alicante. Sentencia de 2 de febrero de 1991.
- Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 28 de febrero de 1991.
- Audiencia Provincial de Logroño. Sentencia de 12 de junio de 1991.
- Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de marzo de 1992.
- Audiencia Provincial de Valladolid. Sentencia 9 de diciembre de 1992.
- Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 21 de diciembre de 1992.
- Audiencia Nacional. Auto de 22 de diciembre de 1992.
- Audiencia Nacional. Auto de 15 de febrero de 1993.
- Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 19 de febrero de 1993.
- Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 19 de abril de 1993.
- Audiencia Provincial de la Coruña. Sentencia de 6 de mayo de 1993.
- Audiencia Nacional. Auto de 25 de junio de 1993.
- Audiencia Provincial de Huelva. Sentencia 26 de noviembre de 1993.
- Audiencia Provincial de Madrid. Sentencia de 9 de marzo de 1994.
- Audiencia Provincial de Barcelona. Sentencia de 5 de abril de 1994.

-Audiencia Provincial de Salamanca. Sentencia de 12 de noviembre de 1994.

-Audiencia Provincial de Valencia. Sentencia de 13 de diciembre de 1994.

-Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife. Sentencia de 20 de junio de 1996.

JUZGADOS:

-Juzgado de Instrucción núm. 28 de Madrid. Sentencia de 16 de diciembre de 1988.

-Juzgado de Instrucción de Alcala de Henares. Sentencia de 3 de julio de 1989.

-Juzgado de lo penal núm. 17 de Barcelona. Sentencia de 28 de septiembre de 1990

-Juzgado de lo penal núm. 23. Sentencia de 29 de diciembre de 1990.

-Juzgado de lo penal núm. 17 de Barcelona. Sentencia de 16 de febrero de 1991.

-Juzgado de lo penal núm. 4 de Barcelona. Sentencia de 5 de julio de 1991.

-Juzgado de lo penal núm. 2 de Vigo. Sentencia de 13 de julio de 1991.

-Juzgado de lo penal núm. 2 de Barcelona. Sentencia de 24 de febrero de 1992.

-Juzgado de lo penal núm. 1 de la Coruña. Sentencia de 28 de febrero de 1992.

-Juzgado de lo penal de Logroño. Sentencia de 24 de abril de 1992.

-Juzgado de lo penal núm. 9 de Madrid. Sentencia de 29 de abril de 1992.

- Juzgado de lo penal núm. 5 de Palma de Mallorca. Sentencia de 20 de julio de 1992.
- Juzgado de lo penal núm. 8 de Madrid. Sentencia 11 de noviembre de 1992.
- Juzgado de lo penal de Palma de Mallorca. Sentencia de 21 de diciembre de 1992.
- Juzgado de Instrucción núm. 3 (AN). Auto de 12 de enero de 1993.
- Juzgado de lo penal núm. 1 de Lleida. Sentencia de 9 de marzo de 1993.
- Juzgado de lo Penal de Aviles. Sentencia de 22 diciembre de 1993.
- Juzgado de lo penal núm. 1 de Vigo. Sentencia de 26 de mayo de 1994.
- Juzgado de lo penal núm. 3 de Sevilla. Sentencia de 3 de junio de 1994.
- Juzgado de lo penal de Valencia. Sentencia de 24 de junio de 1994.
- Juzgado de lo penal núm. 4 de Barcelona. Sentencia de 20 de noviembre de 1994.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ABRAMOWSKI.:

- "Die Strafbefreiende Selbstanzeige (§371) im internationalen Vergleich", DStZ, 1992.

- "Verfassungswidrigkeit des steuerlichen Selbstanzeigeprivilegs?", DStZ, 1992.

AFTALIÓN, E.:

- "El bien jurídico tutelado por el Derecho Penal Económico", en Revista de Ciencias Penales núm. 2, Tomo XXI, mayo-agosto, Instituto de Estudios Penales, Chile, 1966.

AGLAIA, T.:

- "La criminalidad económica. Actividades del Consejo de Europa", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

AGUALLO AVILES, A.:

- "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias" en Crónica Tributaria núm. 59, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1989.

AGUSTIN CARRASCO, P.:

- "Tratado de las contribuciones directas de España", Madrid, 1867.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:

- "Sistema Fiscal Español", 2ª edición, Editorial Guadiana de Publicaciones S.A., Madrid, 1974.

- "Sistema tributario español y comparado", Ed. Técnos, Madrid, 1986.

ALONSO Y ALONSO.:

- "De la vigencia y aplicación del Código Penal de 1822", Revista de la Escuela de Estudios Penitenciarios núm. 11, 1946.

ALVAREZ GARCIA, F.J.:

- "Contribución al estudio sobre la aplicación del Código Penal de 1822", Cuadernos de Política Criminal núm.5, 1978.

- "Bien jurídico y Constitución", en Cuadernos de Política Criminal núm. 43, Madrid, 1991.

ALVAREZ RODRIGUEZ, J.R.:

- "Delitos contra la Hacienda Pública: Análisis jurídico-penal", en Revista Policia núm. 101, Edita Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia e Interior, Marzo 1995.

ALZAGA, O.:

- "La Constitución Española de 1978", (comentario sistemático), Ediciones Foro, Madrid, 1978.

AMELUNG, K.:

- "Zur Definition des Begriffs Rechtsgut", ZStW 84, 1972.

- "Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft", Athenäum Verlag, Frankfurt a M., 1972.

- "Rechtsgutverletzung und Sozialschädlichkeit", in Recht und Moral, Heike Jung / Heinz Müller-Dietz / Ulfrid Neumann (Hrsg.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1991.

AMENDOLA, G.:

- "Il Diritto Penale e la tutela della salute", en Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternative di tutela, a cura di Maurizio de Acutis e Giovanni Palombarini, Cedam-casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

ANGIONI, F.:

- "Beni Costituzionali e criteri orientativi sull' area dell'illecito penale", en Bene Giuridico e Riforma della Parte Speciale (a cura di Alfonso M. Stile), Jovene Editore, Nápoles, 1985.

- "Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico", en Raccolta di studi di diritto penale, Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1983.

ANTÓN ONECA, J.:

- "Historia del Código Penal de 1822", Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XVIII, Fascículo II, 1965.

- "Derecho Penal", 2 edición anotada y corregida por Hernández, J.J. y Beneitez Merino, L., Ed. Akal, Madrid, 1986.

APARICIO PÉREZ, A.:

- "Delitos contra la Hacienda Pública", Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1990.

APARICIO PERÉZ, J.:

- "El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo", en Gaceta Fiscal núm. 42, Madrid, marzo 1987.

ARENAS SILVA, E.:

- "Orden público y orden público económico", en Derecho Penal administrativo, Bogotá, 1995.

ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.:

- "El delito fiscal", en Crónica Tributaria núm. 25, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1978.

- "Los tributos periódicos y no periódicos en el delito fiscal" en Crónica Tributaria núm. 38, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

ARROYO ZAPATERO, L.:

- "El derecho penal económico en la República Federal Alemana", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

- "Obtención y disfrute fraudulento de subvenciones", en Jornadas sobre Infracciones Tributarias: aspectos administrativos y penales, AAVV, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

AYALA GÓMEZ, I.:

- "Tesis Doctoral. El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal", Universidad Complutense, Madrid, 1987.

- "El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal", Ed. Civitas, Madrid, 1988.

AZZALI, G.:

- "L'alternativa amministrativa: lineamenti di un sistema sanzionatorio"; en "L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema", Cedam- Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

BACIGALUPO ZAPATER, E.:

- "Informe -relación sobre la responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas en los países de la Unión Europea", inédito.

- "El delito fiscal en España", en RFDUCM número 56, Madrid, 1979.

- "El error sobre los elementos del tipo y error sobre la antijuricidad o la prohibición", en Comentarios a la legislación penal dirigidos por Cobo del Rosal y Bajo Fernández, Tomo V, Ed. Edersa, Madrid, 1985.

- "Responsabilidad penal de órganos, directivos y representantes de una persona jurídica" (El actuar en nombre de otro) dirigidos por Cobo del Rosal, Comentarios a la legislación penal. Tomo V, volumen I, Edersa, Madrid, 1985.

- "Evolución de los modelos legislativos europeos para la protección de las finanzas públicas y comunitarias" en Revista de Política Criminal y Reforma Penal, Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal, Ed. Revista de derecho privado, Madrid, 1993.

- "Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco", texto inédito sin publicar, 16-Agosto-1994.

BACKES.:

- "Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht",
StuW, 1982.

BAIGÚN, D.:

- "Es conveniente la aplicación del sistema penal convencional al delito económico?".

BAJNO, R.:

- "Il concorso apparente di illeciti: principio di specialità", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema", Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

BAJO FERNÁNDEZ, M. / SUAREZ GONZALEZ, C./ PEREZ MANZANO, M.:

- "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", (Delitos Patrimoniales y económicos), en Bajo Fernández, M. / Pérez Manzano, M./ Suárez González, C., 2 edición, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.

BAJO FERNÁNDEZ, M.:

- "Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho Positivo Español", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXVI, fascículo I, enero-abril, 1973.

- "Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial", Ed. Civitas, Madrid, 1978.

- "Los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Código Penal", en RFDUCM monográfico núm. 3, (La reforma del Derecho Penal), Madrid, 1980.

- "Marco Constitucional del Derecho penal económico", en Comentarios a la legislación penal dirigido por Cobo del Rosal, Revista de Derecho Público, Edersa, Tomo I, Madrid, 1982.

- "La Constitución económica española y el derecho penal", en Repercusiones de la Constitución en el derecho penal, Semana de derecho penal en memoria del prof. Julián Pereda, Universidad de Deusto, Bilbao, 1983.

- "Delitos contra la Hacienda Pública", en Gaceta Fiscal núm. 42, Madrid, 1987.

- "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", en Delitos Patrimoniales y Económicos, II, Ed. Ceura, Madrid, 1987.

- "La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública", en la Ley, año IX, núm. 1976, 25-V-1988.

- "Derecho Penal Económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político criminales", en Homenaje a Klaus Tiedemann, Univ. Autónoma, 1992.

- "Manual de Derecho Penal. (Parte Especial)", (Delitos patrimoniales y económicos), 2ª edición, Ed. Centro de estudios de Ramón Areces, 1993.

- "Política criminal y reforma penal. Delitos patrimoniales economicos" en Revista de Política Criminal y Reforma Penal, Homenaje a la memoria del

prof. Dr. D. Juan del Rosal, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1993.

BANACLOCHE PEREZ, J.:

- "Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal" en Crónica Tributaria núm. 42, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982.

- "Regimen Sancionador", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Estudios Judiciales, volumen 2, Ministerio de Justicia, 1988.

BARBERO SANTOS, M.:

- "Los delitos contra el orden socio-económico: presupuestos", en la Reforma Penal. Cuatro cuestiones fundamentales, Instituto Alemán, Ed. Marino Barbero, Madrid, 1982.

- "Los delitos económicos en el derecho italiano", La reforma penal: delitos socioeconómicos, II, Coloquio Hispano-Alemán sobre la Reforma Penal, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1985.

BELLO LANDROVE, F.:

- "Precisiones sobre el bien jurídico protegido" en RGLJ nº 14, T.242, 1977.

BENZO MESTRE, F.:

- "Esbozo de bases para una ley penal fiscal española", en X Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1962.

BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I. / FERRE OLIVÉ, J.C.:

- "Todo sobre el fraude tributario", Ed. Praxis, Barcelona, 1994.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I.:

- "La tutela de la competencia en la propuesta de anteproyecto de nuevo código penal", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

- "Revisión del contenido del bien jurídico", en el Poder penal del Estado, Libro Homenaje a Hilde Kaufmann, Ed. DePalma, Buenos Aires, 1985.

BERGALLI, R.:

- "Justicia formal y participativa: la cuestión de los intereses difusos", en Doctrina Penal núm. 22, 1983.

BERMEJO RAMOS, J.:

- "Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del Código Penal", en Gaceta Fiscal núm. 24, Julio 1985.

BILSDORFER.:

- "Aktuelle Probleme der Selbstanzeige", Wistra, 1984.

BINDING, K.:

- "Die Normen", I., Leipzig, 1882

- "Die Normen und ihre Übertretung", Tomo I, 2 edición, 1890.

- "Die Normen und ihre Uebertretung". 3ª edición, T.I., Felix Meiner Verlag., Leipzig, 1916.

- "Grundriss des deutschen Strafrechts. Allgemeiner Teil", 8ª edición, Alen Scientia Verlag., Leipzig, 1975.

BIRNBAUM, J.M.F.:

- "Über das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens mit besonderer Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkränkung", en Archiv des Kriminalrechts, Nueva Edición, T. 15, 1834.

BLUMENSTEIN, E.:

- "Sistema di diritto delle imposte", Giuffré, Milano, 1954. .

BOIX REIG, J.:

- "Derecho Penal. Parte Especial.", AAVV, Tirant lo Blanch, Valencia, 1987.

- "Compendio de Derecho Penal. Parte Especial", en Vives Antón, T.S./Boix Reig, J./Orts Berenguer, E./Carbonell Mateu, J.C./Gonzalez Cussac, J.L., Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 1994.

BORJA JIMENEZ, E.:

- "La terminación del delito", en ADPCP, 1996.

BORRACETTI, V.:

- "Considerazioni sulla funzioni <<ideologica>> del Diritto Penal", en Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternative di tutela, a cura di Maurizio de Acutis e

Giovanni Palombarini, Cedam-casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

BOTTKE, W.:

- "Strafrechtswissenschaftliche Methodik und Systematik bei der Lehre vom strafbefreienden und strafmildernden Täterverhalten", Ebelsbach a.M., 1979.

BRENDER.:

- "Die Neuregelung der Verbandstäterschaft im Ordnungswidrigkeitenrecht", Freiburg/Berlin, 1989.

BRENNER.:

- "Kein Ausschluß der Selbstanzeige, wenn der konkrete Täter noch nicht entdeckt ist", DStZ, 1984.

BRICOLA, F.:

- "L'offesa e il danno patrimoniale nel delitto di contrabbando", en Rivista Diritto Fin. Sc. Fin. I, 1958.

- "Teoria generale del reato", en Novissimo Digesto Italiano, Tomo XIX, Turin, 1973.

- "Techniche di tutela penale e techniche alternative di tutela", en Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternative di tutela, a cura di Maurizio de Acutis e Giovanni Palombarini, Cedam-casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

BUENO ARÚS, F.:

- "Las normas penales de la Constitución Española de 1978", en RGLJ T. 247, 1979.

BURKHARDT, B.:

- "Rechtsirrtum und Wahndelikt", JZ, 1981.

BUSCHMANN, W.:

- "Steuerunehrlichkeit als Tatbestandsmerkmal ?", NJW, 1964.

BOIX REIG, J./ BUSTOS RAMIREZ J.:

- "Los delitos contra la Hacienda Pública", Ed. Tecnos, Madrid, 1987.

BUSTOS RAMIREZ, J. / HORMAZABAL MALAREE, H.:

- "Pena y Estado", en Papers 13, 1980.

BUSTOS RAMIREZ, J.:

- "Politica criminal y dolo eventual", RCJ núm. 2, 1984.

- "El tratamiento del error en la reforma de 1983: art. 6 bis a", en ADPCP núm. 38, 1985.

- "Los bienes jurídicos colectivos" (Repercusiones de la labor legislativa de Jimenez Asúa en el CP de 1932), en RFDUC, monográfico 11, Madrid, 1986.

- "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", Barcelona, 1986.

- "Manual de Derecho Penal. Parte General", Ed. Ariel, Barcelona, 1989.

- "Manual de Derecho Penal. Parte Especial", 2 edición aumentada, corregida y puesta al día, Ed. Ariel, Barcelona, 1991.

- "Manual de Derecho Penal. Parte General", 4 edición aumentada y corregida por Hormazabal Malarée, H., PPU, Barcelona, 1994.

CALLIES, R.P.:

- "Theorie der Strafe im demokratischen und sozialen Rechtsstaat", Frankfurt, 1974.

CARANO-DONVITO:

- "Trattato di Diritto Penale Finanziario", Casa Editrice Nazionale, vol. I, 1909.

CARMONA SALGADO, C./ GONZALEZ RUS, J.J./ MORILLAS CUEVAS, L./ POLAINO NAVARRETE, M./ SEGRELLES DE ARENAZA, I.:

- "Manual de Derecho Penal (Parte Especial)", dirigido por Manuel Cobo del Rosal, Edersa, Madrid, 1994.

CARRARA.:

- "Criterio distintivo delle contravvenzioni dei delitti", en Opuscoli di Diritto Criminale. III, 1879.

CARRETERO PÉREZ; A.:

- "El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública", en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

CASABÓ RUIZ, J.R.:

-“La aplicación del Código Penal de 1822”, ADPCP, Tomo XXXII,fascículoII,1979.

-“De la ocultación fraudulenta de bienes o industria” (estudio inédito), citado por Rodriguez Mourullo, G., en “El nuevo delito fiscal”, en Comentarios a la legislación penal dirigido por M. Cobo , Tomo II, Madrid, 1983.

CASADO HERRERO, D.:

-“El delito fiscal:breve análisis jurídico-penal”, en HPE, núm. 54, 1978.

-“El Delito Fiscal en el Proyecto de Ley Orgánica de código Penal”, en Crónica Tributaria nº 32, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

CASTEJON, F.:

-“En torno a lo penal y a lo administrativo” en Revista de la Facultad de Derecho, números 8-11, Madrid, 1942.

CEREZO MIR, J.:

-“Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo”, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo 28, Madrid, 1975.

-“Curso de Derecho Penal Español. Parte General”,I, Introducción. Teoría Jurídica del Delito, Tecnos, Madrid, 1985.

-“La regulación del error de prohibición en el Código penal español y su trascendencia en los delitos monetarios”, en ADPCP núm. 38, 1985.

CERGUA, L.D.:

- "Il pagamento in misura ridotta", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.:

- "Notas al Proyecto de reforma del delito fiscal", en Actualidad Jurídica Aranzadi, año V, núm. 194, Madrid, abril 1995.

COBO DEL ROSAL M. / VIVES ANTON, T.S.:

- "Derecho Penal. Parte General", 3ª edición, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

COBO DEL ROSAL, M.:

- "Derecho Penal y Derecho Tributario", en RFC núm. 48, 1968.

- "La punibilidad en el sistema de la parte general del Derecho Penal Español", en Estudios penales y criminológicos, VI, Santiago de Compostela, 1983.

CODIGO PENAL ESPAÑOL DE 1822:

- Introducción. Editado en la Imprenta Nacional de Madrid.

CODIGO PENAL DE 1870:

- Revista de los Tribunales, octava edición, Madrid, 1904.

CÓRDOBA RODA, J.:

- "El conocimiento de la antijuricidad en la teoría del delito", Ed. Bosch, Barcelona, 1962.

- "Comentarios al Código Penal", por J. Córdoba, G. Rodríguez Mourullo, del Toro Marzal, A., y Casabó Ruiz, J.R., Tomo III, Ed. Ariel, Barcelona, 1978.

- "El nuevo delito fiscal", en Revista Jurídica de Cataluña, núm. 4, 1985.

CORING.:

- DStR, 1963.

CORREIA, E.:

- "El derecho penal de justicia y el llamado derecho penal administrativo" en Real Academia de Jurisprudencia y legislación,, Madrid, 1972.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M./MARTIN DELGADO, J.M.:

- "Ordenamiento tributario español", I, Ed. Civitas, Madrid, 1977.

CUELLO CALÓN, E.:

- "Derecho Penal", 3ª edición aumentada y adaptada al Código Penal de 1932, Tomo II, Parte Especial, Ed. Bosch, Barcelona, 1936.

CUELLO CONTRERAS, J.:

- "Presupuestos para una teoría del bien jurídico protegido en Derecho Penal", en ADPCP, Tomo XXXIV, Fascículo I, Madrid, 1981.

- "El derecho penal español", curso de iniciación, Parte General, Ed. Civitas, 1993.

CULOTTA, A.:

- "Consideración crítica in tema di tutele penali", en *Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternative di tutela*, a cura di Maurizio de Acutis e Giovanni Palombarini, Cedam-casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

DE CASTRO Y BRAVO, F.:

- "Compendio de Derecho Civil", Madrid, 1970.

DE LA PEÑA VELASCO, G.:

- "Algunas consideraciones sobre el delito fiscal", Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Murcia, 1984.

- "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", en *Crónica Tributaria* núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

DE RIVACOBIA Y RIVACOBIA, M.:

- "Los llamados delitos socio-economicos en los codigos penales y en los proyectos iberoamericanos y en la propuesta de anteproyecto español de nuevo código penal", en *los delitos socioeconomicos*, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

DE VICENTE MARTINEZ, R.:

- "Delito fiscal y principio de legalidad", en *Anuario de derecho penal y ciencias penales* núm. 44, Tomo XLIV, Fascículo I, Madrid, ener-abril 1991.

DE VICENTE REMESAL, J.:

-“El comportamiento postdelictivo”, Universidad de León, León, 1985,

DECRETO DE 15 DE ABRIL DE 1932.

DEL POZO LOPEZ , J.:

-“La primera sentencia condenatoria por delito fiscal” (Sentencia de la Audiencia Provincial de la Coruña de 2-V-83), en Crónica Tributaria núm. 59, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1989.

DEL POZO LÓPEZ, J. / ARNAÚ ZOROA, F.:

-“Anotaciones sobre el delito fiscal”, en Medidas urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

DELGADO GONZALEZ, A.F.:

-“Las infracciones y sanciones tributarias: análisis de la jurisprudencia y de la doctrina económico-administrativa (I)”, en Carta Tributaria núm. 199, monografías, 15 marzo 1994.

-“Las infracciones y sanciones tributarias: análisis de la jurisprudencia y de la doctrina económico-administrativa (II), en Carta Tributaria núm. 200, monografías, 1 abril 1994.

-“Las infracciones y sanciones tributarias: análisis de la jurisprudencia y de la doctrina económico-administrativa (III), en Carta Tributaria núm. 201, monografías, 15 abril 1994.

DELGADO PACHECO, A.:

- "Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias", en Gaceta Fiscal núm. 36, septiembre 1986.

DELOGU, T.:

- "L'oggetto giuridico dei reati fiscali", en Studi in onore de Francesco Antolisei, Volume Primo, Giuffré Editore, Milano, 1965.

DI PAOLO.:

- "La non giuridicità della norma tributaria", en Tributi, 1935.

DIARIO DE SESIONES DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, AÑO 1977, NÚMERO 6.

DIAZ PALOS, F.:

- "Nueva Enciclopedia Jurídica, Seix", bajo la voz <<Animo de lucro>>, Tomo II, Barcelona, 1950.

DREHER, E.:

- "Der Irrtum über Rechtfertigungsgründe", in Festschrift für Ernst Heinitz, Berlin, 1972

DUS, A.:

- "Teoria generale dell'illecito fiscale", Giuffré, Milano, 1957.

EHLERS.:

-StP, 1951.

-"Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrenrecht", en Ehlers / Lohmayer, 5ª edición, Schäffer, Stuttgart, 1982.

ENRÍQUEZ SANCHO, R.:

-"Consideraciones sobre el delito fiscal", en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.

ESCRIVÁ GREGORI, J.M.:

-"La puesta en peligro de bienes jurídicos", Ed. Bosch, Barcelona, 1976.

-"Algunas consideraciones sobre el derecho penal y Constitución", en Papers 13, Revista de Sociología, Ediciones Península, Barcelona, 1980.

ESPEJO, I.:

-"Los ilícitos tributarios en el Derecho Alemán" en Crónica Tributaria núm. 59, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1989.

FASIANI, M.:

-"Principios de Ciencia de la Hacienda", versión española de Gabriel de Usera, Ed. Aguilar, Madrid, 1962.

FASOLIS:

-"Brevi note di diritto finanziario penale", en Diritto e pratica tributaria, 1927.

FERNANDEZ ALBOR, A.:

- "Estudios sobre criminalidad económica", Editorial Bosch, Barcelona, 1978.

- "Política criminal del delito fiscal", en Estudios Penales y criminológicos, Tomo V, Univ. Santiago de Compostela, 1982.

FERNANDEZ CUEVAS, A.:

- "El delito fiscal en la Ley 50/77", en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

- "El delito Fiscal en el Código Penal vigente con referencia a los derechos francés, alemán e italiano" en Crónica Tributaria núm. 46, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.

- "El delito fiscal, ¿delito imposible?", en Crónica Tributaria núm. 44, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.

FERNANDEZ GARCIA, C.:

- "Colaboración del sistema financiero en el fraude fiscal", en Ciencia Policial Estudios, núm. 22, Instituto de Estudios de Policía, 1993.

FERRÉ OLIVÉ, J.C.:

- "La omisión de declaración tributaria. ¿Constituye un delito fiscal?", en PJ, núm. 10, 1988.

- "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español", en Doctrina Penal. Teoría y Práctica de las ciencias penales, Ediciones Depalma, año 11, Buenos Aires, 1988.

- "I reati contro la finanza pubblica in Spagna: bilancio di quattro anni di riforma legislativa", en Rivista trimestrale di Diritto Penale de l'économia núm. 2, abril-junio 1989.

FERREIRO LAPATZA, J.J.:

- "Curso de Derecho Financiero Español", 4ª edición, Instituto de Estudios fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

- "La aplicación de la disposición adicional 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deuda especial) a los supuestos del delito fiscal", Impuestos, I, 1992.

- "Curso de Derecho Financiero Español", 17 edición revisada y puesta al día, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

FERRER SAMA, A.:

- "Comentarios al Código Penal", Tomo III, 1ª edición., Murcia, 1948.

FEUERBACH, P.J.A.:

- "Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts", Georg Friedrich Heyer's Verlag, Giessen, 1847.

- *Tratado de Derecho penal, común vigente en Alemania* (trad. al castellano de la 14ª edición alemana, por Eugenio Raul Zaffaroni e Irma Hagemeyer), Ed. Hammurabi S.R.L., Buenos Aires, 1989.

FIANDACA, G. / MUSCO, E.:

- "Diritto Penale Tributario", Giuffré Editore, 1992.

- "Diritto Penale. Parte Generale", Seconda edizione, Zanichelli Editore, Bologna, 1994.

FIANDACA, G.:

- "Il Bene Giuridico come problema teórico e come criterio di politica criminale" en Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, Anno XXV, Nuova Serie, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1982.

FONCILLAS CASAUS, S.:

- "El derecho penal como panacea. Un ejemplo: los <<delitos a la seguridad social>> en el anteproyecto de reforma del código penal", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

FONT GALAN.:

- "Notas sobre el modelo económico de la Constitución española de 1978", Madrid, 1980.

FORO DE ABOGADOS TRIBUTARISTAS.:

- "Criterios y propuesta de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública", en Boletín Tributario núm. 6, Madrid, 1994.

FRANZEN, K.:

- "Zur Vollendung der Steuerverkürzung", DStR, 1969.

- "Selbstanzeige und Nachzahlung fremder Steuern (§ 371 abs. 3 AO)", DStR, 1983.

- "Steuerstrafrecht", Kommentar, en Franzen, K./Gast-De Haan, B./ Samson, E./ Joecks, W., 3 edición. C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1985.

FRISCH, W.:

- "Tipo penal e imputación objetiva", en ADPCP, 1986.

FROMMEL, M.:

- "Präventionsmodelle in der deutschen Strafzweck-Diskussion", Duncker & Humblot-Berlin, 1987.

GARCÍA ASENSIO, S. / IBARRA IRAGÜEN, J. / SERRANO GUTIERREZ, A. / BERMEJO RAMOS, J.:

- "La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.

GARCIA BELSUNCE.:

- "Derecho tributario penal", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

GARCIA MACHO, R.:

- "Las relaciones de especial sujeción en la Constitución Española", Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

GARCIA OVIEDO, C.:

-“Las contravenciones de policía”, Revista General de Legislación y Jurisprudencia, tomo 149, 1926.

GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A.:

-“La problemática concursal en los delitos de asociaciones ilícitas”, en ADPCP, enero-abril 1976.

-“Tentativa y frustración en el delito de asociación ilícita”, En RFDUCM, núm. 49, volumen XVIII, 1976.

-“El bien jurídico protegido en los delitos de asociaciones ilícitas y, particularmente, en la llamada asociación criminal”, en Revista General de Legislación y Jurisprudencia núm. 6, 1976.

-“Asociaciones ilícitas en el Código Penal”, Bosch, Barcelona, 1977.

-“Delincuencia asociada: criminalidad “común” y “terrorista””, en Estudios Penales, Ed. Bosch, Barcelona, 1984.

-“Derecho Penal. Introducción”, Servicio de Publicaciones facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1995.

GARCIA PELAYO.:

-“Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución de 1978”, Zaragoza, 1979.

GARCIA RADA, D.:

- "El delito tributario" (con especial referencia al derecho peruano), 2ª edición, Ed. Universo, Lima, 1982.

GARCIA VÁLDES, C.:

- "Observaciones y críticas formuladas por la doctrina penal española a la propuesta de anteproyecto de nuevo Código Penal de 1983", en Documentación Jurídica número 54, Ministerio de Justicia, Tomo XIX, 1987.

GARCIA VIZCAINO, J.:

- "El delito de evasión fiscal", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

GARCIA-PABLOS DE MOLINA, A.:

- "Derecho Penal. Introducción", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1995.

GIANESCHI:

- "Disposizione penali stravaganti", II, Filangeri, 1907.

GIARDA, A.:

- "Accertamento dell' illecito penale amministrativo e convenzione obiettiva con un reato", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

GIMBERNAT ORDEIG, E.:

- "Autor y cómplice en Derecho Penal", 1966.

- "Qué es la imputación objetiva?", en Estudios Penales y Criminológicos, X, Santiago de Compostela, 1986.

- "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual", en Revista Poder Judicial, núm. especial IX, 1989.

- "¿Qué es la imputación objetiva?", Estudios de Derecho Penal, Tecnos, 1990.

- "El estado de necesidad: un problema de antijuricidad", Estudios de Derecho Penal, 3 edición, Tecnos, 1990.

- "Los delitos contra la propiedad intelectual", en EPC, 1992.

GLÖGGLER, H.:

- "Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht", II, NJW, 1953.

GOETZELER, R.:

- "Das Problem <<Steuermoral und Steuerstrafrecht>>. Ein Beitrag zur Begründung des Steuerstrafrechts", en Festschrift für Edmund Mezger zum 70. Geburtstag, Verlag. CH Beck, Berlin, 1954.

GOLDSCHMIDT, J.:

- "Das Verwaltungsstrafrecht", eine Untersuchung der Grenzgebiete zwischen Strafrecht und Verwaltungsrecht, Carl Heymanns Verlag., Berlin, 1902.

GÓMEZ BENÍTEZ, J.M.:

- "Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socioeconómico y el Patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código Penal (Títulos VIII y V)", en

Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXXIII, fascículo II, Madrid, 1980.

-"Sobre la Teoría del <<bien jurídico>> (aproximación al ilícito penal)", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense núm. 69, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1983.

-"Función y contenido del error en el tipo de estafa", en ADPCP, Madrid, 1985.

GÓMEZ DÉGANO Y CEBALLOS ZUÑIGA, J.L.:

-"El delito fiscal", en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

GONZALEZ NAVARRO, F.:

-"Naturaleza y calificación de la infracción tributaria", en X Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

GONZALEZ RUS, J.J.:

-"Seminario sobre bien jurídico y reforma de la parte especial", Siracusa del 15 al 18 de Octubre de 1981, Crónicas extranjeras en ADPCP, T. XXXV, 1982.

-"Bien jurídico y Constitución" (Bases para una teoría), Ed. Fundación Juan March, Madrid, 1983.

"Sobre la teoría del bien jurídico" (aproximación al ilícito penal), en RFDUCM, Madrid, 1983-I.

- "Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal de 1992", en Homenaje a Klaus Tiedemann, Univ. Autónoma, 1992

GONZALEZ SERRANO, J.:

- "Apéndice a los Comentarios del Código Penal de Joaquín Francisco Pacheco", 3ª edición, Madrid, 1885.

GRACIA MARTIN, L.:

- "El actuar en lugar de otro en Derecho Penal I, Teoría General", Zaragoza, 1985.

- "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", Ed. Civitas, Revista de Derecho Financiero núm. 58, Abril-Junio 1988.

- "La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el derecho penal español, Homenaje a Klaus Tiedemann, Univ. Autónoma, 1992.

- "La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas", en Actualidad Penal 39, 1993.

- "La responsabilidad penal del directivo, órgano y representante de la empresa en el Derecho Penal Español", Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una <<actuación en lugar de otro>>, en "Hacia un Derecho Penal Económico Europeo", Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann, Estudios Jurídicos, 1995.

GREGORI:

- "Saggio sull'oggetto giuridico del reato", 1978.

GRIMALDI, T.:

- "Trasformazioni sociali e Tutela penale", en Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternativa di tutela, a cura di Maurizio de Acutis e Giovanni Palombarini, Cedam-casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA, A.:

- "Comentarios al Código Penal de 1870 concordado y comentado", Tomo III, Burgos, 1884.

- "El Código penal de 1870 concordado y comentado", Edición segunda, Tomo III, Madrid, 1911.

GROS GARRIDO, J.:

- "Infracciones tributarias y delito fiscal: Algunas consideraciones" en Crónica Tributaria núm. 37, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

GUZMAN DALBORA, J.L.:

- "Bien jurídico y norma de cultura: Revisión de la Teoría de Max Ernst Mayer", en Revista de Derecho Penal y Criminología, número 3, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Facultad de Derecho, Madrid, 1993.

HAMMEL, J.:

- "Préface", AA.VV. "Le Droit pénal spécial des sociétés anonymes", Paris, 1955.

HARRO, O.:

- "Rechtsgutsbegriff und Deliktstatbestand", Heinz Müller-Dietz (Hrsg.) Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik, Carl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1971.

HART, H.L.A.:

- "Entre el principio de utilidad y los derechos humanos", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense núm. 58, Madrid, 1980.

HASSEMER / MUÑOZ CONDE, F.:

- "Introducción a la criminología y al derecho penal", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1989.

HASSEMER, W.:

- "Rechtsgut (Begriff), Handlexikon zur Rechtswissenschaft, Ehrenwirth, München, 1972.

- "Theorie und Soziologie des Verbrechens" (Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre), Athenäum Fischer Taschenbuch Verlag., Frankfurt a. M., 1973.

- "Fundamentos del Derecho Penal" (trad. y notas de Muñoz Conde, F./Arroyo Zapatero, L.), Ed. Bosch, Barcelona, 1984.

- "Il bene giuridico nel rapporto di tensione tra Costituzione e Diritto Naturale. Aspetti giuridici e criminalità, costituzione dei problemi sociali e referente

materiale. La questione dei beni giuridici nell'alternativa e oltre l'alternativa tra costituzione e diritto naturale", en Dei Delito e delle Pene, 1984.

- "Grundlinien einer personalen Rechtsgutslehre jenseits des Funktionalismus", Festschrift für Arthur Kaufmann, Decker & Müller, Heidelberg, 1989.

- "Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico", en Doctrina Penal, Teoría y Práctica en las Ciencias Penales, Año 12, números 45-48, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1989.

- "Symbolisches Strafrecht und Rechtsgüterschutz", en Neue Zeitschrift für Strafrecht, Heft 12, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung., München und Frankfurt, 1989.

- "El destino de los derechos del ciudadano en un Derecho Penal <<eficaz>>", Doctrina Penal núm. 49-52, 1990.

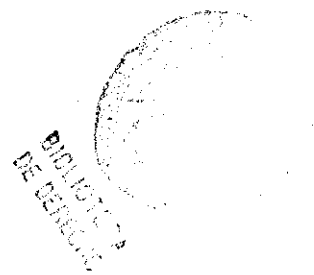
- "Derecho penal simbólico y protección de bienes jurídicos", en Pena y Estado núm. 1, 1991.

- "Sozialtechnologie und moral; symbole und Rechtsgüter", en Recht und Moral, Heike Jung/ Heinz Müller-Dietz/ Ulfrid Neumann (Hrsg.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1991.

- "Kennzeichen und Krisen des modernen Strafrechts", en Zeitschrift für Rechtspolitik, Verlag. CH. Beck, München-Frankfurt, 1992.

HENNEBERG.:

-BB, 1973.



HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.:

- "Estudio sobre el delito fiscal del artículo 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio", en Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 239, año VI, 1996.

HERRERO HERRERO, C.:

- "Los delitos económicos. Perspectiva jurídica y criminológica", Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, Madrid, 1992.

HERTZ.:

- "Verhalten", 1973.

HIDALGO GARCIA, J.A.:

- "El Código Penal", Tomo I, Imprenta de la Revista de legislación, Madrid, 1908.

HIGUERA GUIMERA, J.F.:

- "Las excusas absolutorias", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1993.

HIRSCH:

- "Acerca de los límites de la autoría mediata", Presupuestos para la Reforma Penal, Univ. La Laguna, 1992.

- "Die Frage der Straffähigkeit von Personenverbände", De Gruyter, Heft 133, 1993.

HONIG, R.:

- "Die Einwilligung des Verletzten", Mannheim-Berlin-Leipzig, 1919.

- "Kausalität und objektive Zurechnung", Festgabe für Reinhard von Frank zum 70 Geburtstag, Beiträge zur Strafrechtswissenschaft, T.I., 1930

HORMAZABAL MALAREE, H.:

- "Política penal en el Estado democrático", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, número 3, Tomo XXXVII, Fascículo II, Mayo-Agosto, 1984.

- "Política penal en el Estado democrático", en el poder penal del Estado en Homenaje a Hilde Kauffmann, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

- "Bien jurídico y Estado social y democrático de derecho (el objeto protegido por la norma penal)", P.P.U., Barcelona, 1991.

- "Los delitos socioeconómicos. el bien jurídico, el autor, su hecho y la necesaria reforma del sistema español", en Hacia un Derecho Penal Económico Europeo, Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann, Universidad Autónoma de Madrid. Estudios Jurídicos, Serie de Derecho Público, 1992.

HÜBNER.:

- "Kommentar, §370", Anm. 7-9, en Hübschmann/Hepp/Spitaler.

HUERTA TOCILDO, S.:

- "Problemas fundamentales de los delitos de omisión", Ministerio de Justicia, Madrid, 1987.

IGLESIAS PUJOL, L.:

-**"La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal"**, Ed. Bosch, Barcelona, 1982.

J. DE LA MATA, N.:

-**"Tutela penal de la propiedad y delitos de apropiación"**, Promociones y publicaciones universitarias S.A., Barcelona, 1994.

JAKOBS, G.:

-**"Strafrecht. Allgemeiner Teil"**, Berlin-New York, 1983.

-**"Strafrecht. Allgemeiner Teil"** (Die Grundlagen und die Zurechnungslehre Lehrbuch), 2ª edición, Ed. Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1991.

-**"La imputación objetiva en Derecho Penal"**, Ed. Civitas, Madrid, 1996.

JARAMILLO GARCIA, A.:

-**"Novísimo Código Penal comentado y cotejado con el de 1870"**, Imprenta de la Gaceta Regional, Salamanca, 1929.

JESCHEK, H.H.:

-**"StrR"**, AT, 1978.

-**"Tratado de Derecho Penal. Parte General"**, traducción y adiciones de Mir Puig y Muñoz Conde, Ed. Bosch, Barcelona, 1981.

-**"Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil"**, Duncker & Humblot, Berlin, 1988.

JIMENEZ DE ASÚA, L.:

- "La Legislación Penal de la República Española", 1ª edición, Ed. Reus, Madrid, 1932.

- "Tratado de Derecho Penal", Tomo III, 4ª edición, Losada S.A., Buenos Aires, 1963.

- "Tratado de Derecho Penal", VII, Buenos Aires, 1977.

JORDANA DE POZAS GONZÁLBEL, L. / LERMES SERRANO, C.:

- "El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Estudios Judiciales, volumen 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

JORDANA DE POZAS GONZALBEL, L.:

- "El Futuro del Delito Fiscal", (Sarot Asesores S.L.)

- "El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública", en Crónica Tributaria núm. 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

KAISER, G.:

- "La criminalidad económica y la forma de combatirla", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

KAUFMANN, A.:

- "Subsidiaritätsprinzip und Strafrecht, Grundrissen der Gesamten Strafrechtswissenschaft", Festschrift für Heinrich Henkel, W. de G., Berlin, 1974.

- "Teoría de las normas. Fundamentos de la dogmática penal moderna", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1977.

- "Die Parallelwertung in der Laiensphäre. Ein sprachphilosophischer Beitrag zur allgemeinen Verbrechenslehre", München, 1982.

- "Subsidiaritätsprinzip und Strafrecht", Strafrecht zwischen Gestern und Morgen, Ausgewählte Aufsätze und Vorträge, Carl Heymanns Verlag, Kg-Köln-Berlin-Bonn-München, 1983.

KERNER, H.-J.:

- "Experiencias criminológicas con las recientes reformas para la lucha contra la criminalidad económica en la República Federal de Alemania", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

KINDHÄUSER, U.:

- "Gefährdung als Straftat", Juristische Abhandlungen, Vittorio Klostermann, Frankfurt am Main, 1989.

KLEIN/ORLOPP.:

- "AO Abgabenordnung. Kommentar", 5. Auflage. Verlag. CH Beck, München, 1995.

KOCH, K./SCHOLTZ, R.-D.:

- "Abgabenordnung AO 1977", 4 überarbeitete und erweiterte Auflage 1993, Carl Heymanns Verlag. KG-Köln-Berlin-Bonn-München, 1993.

KOHLMANN:

- "Steuerstrafrecht", §370, Rdnr. 9 -13.

- "Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten-recht einschließlich Verfahrensrecht", 4. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag., Köln-Marienburg, 1980.

KRIEGER, J.:

- "Täuschung über Rechtsauffassungen im Steuerstrafrecht", Alfred Metzner Verlag, Frankfurt am Main, 1987.

KRÜPELMANN, J.:

- "Die Bagatelldelikte untersuchungen zum Verbrechen als Steigerungsbegriff", Berlin, 1966.

KÜHN/HOFMANN.:

- "Abgabenordnung", Finanzgerichtsordnung-Nebengesetze, 17 völlig neubearbeitete Auflage, Schäfer Poeschel, Stuttgart, 1995.

LACKNER, K.:

- "Zum Stellenwert der Gesetzestechnik. Dargestellt an einem Beispiel aus dem Zweiten Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität", Festschrift für Herbert Tröndle, W. de G., 1989.

LAMARCA PEREZ, C.:

- "El delito fiscal en la doctrina penal y tributaria", en Revista española de derecho financiero, Civitas, 48, Julio-Diciembre 1985.

- "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, volumen XXXV, núm. 78, julio-agosto 1985.

LAMPE, E.-J.:

- "La protección jurídico-penal de la competencia económica en el anteproyecto de Código Penal español de 1983", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

LANDROVE DIAZ, G.:

- "Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español", en ADPCP, tomo 24, Fascículo I, Madrid, enero-abril 1971.

LANGA MORA, E. / GARAIZABAL, J.M.:

- "Diccionario de Hacienda Pública", Ed. Pirámide, Madrid, 1984.

LANGE.:

- "Der Strafgesetzgeber und die Schuldlehre", en Juristenzeitung, 1956.

- "Nur eine Ordnungswidrigkeit ?", en Juristenzeitung, 1957.

LARRAURI PIJOAN:

- "Notas preeliminares para una discusión sobre la imputación objetiva", en ADPCP, 1988.

LEISE, H.:

- "Irrtumslehre und Steuerstrafrecht", ZfZ, 1964.

- "Zum ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der << Steuerunehrlichkeit >> bei vorsätzlich bewirkter Steuerverkürzung", ZfZ, 1965.

- "Irrtumslehre und Steuerliches Straf- und Bußgeldrecht", DStR, 1972.

LENCKER, T.:

- "Privatisierung der Verwaltung und Abwahl des Strafrechts?", ZStW 106, Heft 3, 1994.

LENCKNER/SCHUMANN/WINKELBAUER,:

- "Grund und Grenzen der strafrechtlichen selbstanzeige im steuerrecht und das wiederaufleben der berichtigungsmöglichkeit im fall der außenprüfung", Wistra, 1983.

LOHMEYER, H.:

- "Zum Begriff der << Steuerunehrlichkeit >>, FR, 1960.

- "Die Bedeutung des Irrtums als Schuldaußschließungsgrund im Steuerstrafrecht", GA, 1964.

LOLLINI.:

- "La norma di diritto tributario nello Stato moderno", in Rivista di Diritto Pubblico, 1912

- "Il carattere formale della legge tributaria", in Rivista di Diritto Pubblico, 1920

LÓPEZ BARJA, J./ RODRIGUEZ RAMOS, L./ RUIZ, L.:

- "Código Penal de 1870", en Códigos Penales Españoles, Editorial Akal, Recopilación y concordancias, 1987.

- "Código Penal de 1928", en Códigos Penales Españoles, Editorial Akal, Recopilación y concordancias, 1987.

- "Código Penal de 1932", en Códigos Penales Españoles, Ed. Akal, Recopilación y concordancias, 1987.

- "Código Penal de 1944", en Códigos Penales Españoles, Ed. Akal, Recopilación y concordancias, 1987.

LÓPEZ GARRIDO, D. / GARCÍA ARÁN, M.:

- "El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador. Comentario al Texto y al debate parlamentario", Madrid, 1996.

LÓPEZ REY Y ARROJO, M.:

- "Derecho Penal. Parte Especial", Tomo II, 1ª edición, Ed. Reus, Madrid, 1935.

- "Análisis político criminal del Proyecto oficial de Código penal español", en Anuario de Derecho penal y Ciencias penales, Tomo XXXIII, Fascículo I, 1980.

-*"La criminalidad económico-social en la política criminal de las Naciones Unidas"*, en los delitos socio-económicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

LUHMANN, N.:

-*"Rechtssoziologie 1 y 2"*, Reinbeck bei Hamburg, Rowohlt Taschenbuch Verlag. GmbH., 1972.

-*"Sistema jurídico y dogmática jurídica"*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.

-*"Soziale Systeme"*, Frankfurt am Main Verlag., Suhrkamp, 1984.

LUZÓN CUESTA, J.M^a.:

-*"Compendio de Derecho Penal."* Parte Especial, 4^a edición revisada y puesta al día, Ed. Dykinson, Madrid, 1994.

MAGGIORE, G.:

-*"Diritto Penale totalitario nello Stato totalitario"*, en *Rivista di Diritto Penale*, 1939.

MAIHOFFER, W.:

-*"Gesamte Strafrechtswissenschaft, Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft"*, Festschrift für Heinrich Henkel, W. de G., Berlin, 1974.

MAIWALD, M.:

- "Zum fragmentarischen Charakter des Strafrechts", Festschrift für Reinhart Maurach, Müller, Karlsruhe, 1972.

- "Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht", R.v. Decker & C.F., Müller, Heidelberg, 1984.

MANTOVANI, F.:

- "Diritto Penale. Parte Generale", 2 edición, Padova, 1988,

MANZANARES SAMANIEGO, J.L. / ALBÁCAR LÓPEZ, J.L.:

- "Código Penal" (Comentarios y jurisprudencia), Ed. Comares, Granada, 1990.

MANZINI, V.:

"Tratado de Derecho Penal", Tomo I, Volumen I, traducción de Santiago Sentis Melendo, Ed. Ediar, Buenos Aires, 1948.

MARINI, G.:

"La realizzazione plurisoggettiva della violazione amministrativa", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema", Cedam-Casa Editrice Antonio Milani, Padova, 1987.

MARINUCCI, G.:

- "Costituzione e Politica dei Beni Giuridici", en Rivista Italiana di diritto e Procedura Penale, año 37, Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1994.

MARTINEZ ALCUBILLA:

-“Código Penal de 8 de septiembre de 1928”, 1 edición, Boletín Jurídico Administrativo, Apéndice al Diccionario de la Administración Española, Madrid, 1928.

-“Código Penal de 27 de Octubre de 1932”, Imprenta Saez Hermanos, Madrid, 1933.

MARTINEZ ESCAMILLA, M.:

-“La imputación objetiva del resultado”, Ed. Edersa, 1992.

MARTINEZ IZQUIERDO, I.:

-“Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos”, en Gaceta Fiscal núm. 48, 1987.

MARTINEZ IZQUIERDO, S.:

-“El delito fiscal”, ediciones Rialp S.A., Madrid, 1989.

MARTINEZ PÉREZ, C.:

-“El delito fiscal”, Ed. Montecorvo S.A., Madrid, 1982.

-“El delito de defraudación tributaria (artículo 349)”, en Comentarios a la legislación penal, dirigido por Cobo del Rosal, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1986.

-“Teoría General de los delitos contra la Hacienda Pública”, en Comentarios a la legislación penal, dirigido por Manuel Cobo del Rosal, Tomo VII, Edersa, Madrid, 1986.

- "El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia" en Revista del Poder Judicial núm. 5, Madrid, 1987.

MARTINEZ-ALCUBILLA, M.:

- "Código Penal de 8 de Septiembre de 1928", 1ª edición, Boletín Jurídico Administrativo, Apéndice al Diccionario de la Administración Española, Madrid, 1928.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.:

- "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", Ed. Tecnos, 1995.

- "Los delitos contra la hacienda pública y la Seguridad Social", Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de Junio, Ed. Tecnos, 1996.

MARTINEZ-IZQUIERDO, S.:

- "Los delitos contra la Hacienda Pública en los delitos impuestos", en Gaceta Fiscal núm. 48, octubre 1987.

- "Reflexiones sobre las últimas sentencias en materia de delitos contra la Hacienda Pública", en Gaceta Fiscal núm. 65, abril 1989.

MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M.:

- " Los Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español", en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1985.

MARTOS NUÑEZ, J. A.:

- "El principio de intervención penal mínima", en ADPCP, T. XL., 1987.

- "Derecho Penal Económico", Ed. Montecorvo, Madrid, 1987.

MARX, M.:

- "Zur Definition des Begriffs Rechtsgut", Prolegomena einer materialen Verbrechenslehre, Carl Heymanns Verlag., Köln, 1972.

MASAVEU, J.:

- "Nuevo Derecho Penal", Editorial Reus, Madrid, 1929.

MATTERN.:

- "Steuerstrafrecht", I, II, Köln, 1949.

- NJW, 1951.

- "Grundsätzliches zur steuerlichen Selbstanzeige", DStR, 1953.

MATTES, H.:

- "Problemas de derecho penal administrativo y derecho comparado" (traducción y notas de Rodríguez Devesa), Ed. Edersa, Madrid, 1979.

MAURACH, R. / ZIPF, H.:

- "Strafrecht. Allgemeiner Teil", Tomo I, 8 edición, C.F. Müller, 1992.

MAURACH, R.:

- "Tratado de Derecho Penal", Tomo I, traducción y notas de Córdoba Roda, Ed. Ariel, Barcelona, 1962.

- "Los delitos de omisión en el Derecho Penal Alemán", Derecho Penal Contemporáneo, Seminario de Derecho Penal, núm. 23, noviembre-diciembre, Universidad Autónoma de México, 1967.

- "Deutsches Strafrecht. Allgemeiner Teil.", 4ª edición, Karlsruhe, 1971.

- "Derecho Penal. Parte General" (actualizada por Heinz Zipf), Ed. Astrea depalma, Buenos Aires, 1994.

MAURETA, J.Mª.:

- "Aportación al estudio del delito tributario", en X Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

MAYER, H.:

- "Strafrecht. Allgemeiner Teil.", W. Kohhammer Verlag., Stuttgart-Berlin-Colonia-Mainz, 1967.

MEINE, H-G.:

- "Die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung", Müller Jur. Verlag., Heidelberg, 1990.

MEMORIA DE LA FISCALIA GENERAL DEL ESTADO, MADRID, 1993.

MEMORIA DE LA FISCALIA GENERAL DEL ESTADO, 1994.

MERTON, R.K.:

-Teoría y estructura sociales", Fondo de Cultura Económico, México, 1984.

MESTRE DELGADO, E. / VALMAÑO OCHAITA, S.:

-"Observaciones y críticas formuladas por la doctrina penal española a la propuesta de anteproyecto de nuevo Código Penal de 1983", en Documentación Jurídica, Tomo XIX. núm. 54, abril-junio 1987.

MESTRE DELGADO, E.:

-"Limites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal", en ADP, 1988.

-"La defraudación tributaria por omisión", Secretaria General Técnica, Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

MEZGUER, E. / BLEI, H.:

-"Strafrecht. Ein Studienbuch. Bd.I.. Allgemeiner Teil", 18ª edición, München, 1983.

MICHELS, H.G.:

-"Strafbare Handlung und Zuwiderhandlung, Versuch einer materialen Unterscheidung zwischen Kriminal- und Verwaltungsstrafrecht", Walter de Gruyter, Berlin, 1963.

MIER MENAS, M.:

- "La responsabilidad de los administradores y demás personas relacionadas con las entidades jurídicas tras la modificación de la LGT", en Asociación española de Asesores Fiscales, reunión Nacional de Estudio, Madrid, 22-23 abril 1986.

MILLE MILLE, G.:

- "Delitos contra la economía nacional", Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas, Facultad de Derecho, volumen 38, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1968.

MIR PUIG, S.:

- "Introducción a las bases del Derecho Penal", Editorial Bosch, Barcelona, 1976.

- "Función de la pena y teoría del delito en el Estado Social y Democrático de Derecho", 2ª edición, Ed. Bosch, Barcelona, 1979.

- "Adiciones de Derecho Español, al Tratado de Derecho Penal. Parte General de H.H. Jeschek", Ed. Bosch, Barcelona, 1981.

- "Función fundamentadora y función delimitadora de la prevención general positiva", en ADPCP, T. XXXIX, 1986.

- "Sobre el principio de intervención mínima del Derecho Penal en la Reforma Penal", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, Homenaje al Prof. Sainz Cantero, 1989.

-*"Derecho Penal. Parte General"*, 3 edición corregida y puesta al día, PPU, Barcelona, 1990.

-*"Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del *ius puniendi*"*, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XIV, Universidad de Santiago de Compostela, 1991.

-*"El derecho penal en el Estado Social y Democrático de Derecho"*, Editorial Ariel, Barcelona, 1994.

-*"Derecho Penal. Parte General"*, 4 edición, Barcelona, 1996.

MIRANDA GALLINO, R.:

-*"Delitos contra el orden económico"*, ediciones Pannedille, Buenos Aires, 1970.

MOLINA BLAZQUEZ, C.:

-*"Los delitos socioeconómicos en el Proyecto de Código Penal de 1992"*, en *Actualidad Penal* núm. 13, Actualidad Editorial, Madrid, 1994.

MORA, L.:

-*"Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica"*, Ed. Lex Nova, Valladolid. 1991.

MORALES PRATS, F.:

-*"Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales"*, en *Revista Técnico-Laboral*, volumen VIII, núms. 29-30, Barcelona. 1986.

MORILLAS CUEVA, L.:

- "Delitos contra la Hacienda Pública" en Manual de Derecho Penal (Parte Especial), AAVV, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1994.

MORISI.:

"Aspectos esenciales de la relación entre Estado y Economía en una Constitución de la crisis", en Constitución española de 1978, en Revista de Derecho Mercantil núm. 152, Madrid, 1980.

MÖSBAUER, H.:

- "Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht", R. Oldenbourg Verlag., München- Wien, 1989.

MOSCONI, G.:

- "Bene Giuridico e silenzio del sociale. Proposte d'intervento", en Funzioni e limiti del Diritto Penale: alternative di tutela, a cura di Maurizio de Acutis e Giovanni Palombarini, Cedam-casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1984.

MUCCIARELLI, F.:

- "Il principio di legalità nella legge 24 novembre 1981 n. 689", en L'illecito penale amministrativo verifica de un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

MÜLLER-DIETZ, H.:

- "Instrumentelle vs. sozialethische Funktionen des Strafrechts am Beispiel der Pönalisierung von Verhaltensweisen", en Recht und Moral, Heike Jung /

Heinz Müller-Dietz / Ulfrid Neumann (Hrsg.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden, 1991.

MÜLLER-GUGENBERGER, C.:

-"Wirtschaftsstrafrecht", Eine Gesamtdarstellung des deutschen Wirtschaftsstrafrecht und Ordnungswidrigkeitenrechts", Aschendorff Münster-Westfalen, 1987.

MUÑOZ CONDE, F.:

-"El desistimiento voluntario de consumir el delito", Ed. Bosch, Barcelona, 1972.

-"Introducción al Derecho Penal", Editorial Bosch, Barcelona, 1975.

-"Derecho Penal. Parte General", Ed. Bosch, Barcelona, 1975.

-"Reformas Penales de 1977", en CPC, núm. 4, Instituto de Criminología de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1978.

-"La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Ley Orgánica del Código penal", en Cuadernos de Política Criminal núm. 16, Instituto de Criminología, Universidad Complutense, Madrid, 1982.

-"La ideología de los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal", CPC, núm. 16, 1982.

-"Teoría general del delito", Jerez de la Frontera, 1982.

-"Derecho Penal y control social", en CPC núm. 21, 1983.

- "El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal", en ADPCP núm. 39, 1986.

- "Derecho Penal. Parte Especial", 8 edición, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

- "Teoría general del delito", 2 edición, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.

- "Delincuencia económica: estado de la cuestión y propuestas de reforma", Homenaje a Klaus Tiedemann, Univ. Autónoma., 1992.

- "Derecho Penal. Parte Especial", Ed. Tirant lo Blanch, 9ª edición, Valencia, 1993.

NAUCKE, W.:

- "Über deklaratorische scheinbare und wirkliche Entkriminalisierung", en Recht und Moral, Heike Jung/ Heinz Müller-Dietz/ Ulfrid neumann (Hrsg.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1991.

NAVARRETE, M. / SEGRELLES DE ARENAZA, I.:

- "Manual de Derecho Penal (Parte Especial)", dirigido por Manuel Cobo del Rosal, Edersa, Madrid, 1994.

NETZLER, H.:

- "Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht", Bonn, 1961.

NIETO, A.:

- "Derecho administrativo sancionador", Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

NIGGEMEIER, B.:

- "Überblick über die gegenwärtigen Probleme der Wirtschaftskriminalität", Wiesbaden, 1963.

NOREÑA SALTO, J.R.:

- "El delito fiscal", Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1983.

- "Observaciones a la regulación de los delitos fiscales y de contrabando en la propuesta de anteproyecto de Código penal de 1983", en Revista de la Facultad de derecho de la Universidad complutense, monográfico núm. 6, Madrid, 1983.

- "La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos", en Crónica Tributaria núm. 53, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

NOVOA MONREAL, E.:

- "Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico" en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXXV, Fascículo I, Enero-Abril, Madrid, 1982.

- "Algunas reflexiones sobre el derecho de castigar del Estado", en Homenaje a Hilde Kaufmann, El poder penal del Estado, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

NUÑEZ DE CEPEDA:

- "El Código Penal de 1932", Comentarios y Jurisprudencia, Litografía e imprenta Roel, La Coruña, 1932.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.:

- "Sobre el concepto del Derecho Penal", Sección Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 1981.

- "Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Artes Gráficas, Madrid,

- "Las actuaciones en nombre de otro", en *ADPCP*, 1984.

OEHLER, D.:

- "El fraude en las subvenciones" (Pár. 264 del Código Penal de la República Federal de Alemania; Arts. 298 y 299 del Proyecto de Nuevo Código Penal español), en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

OLIVA GARCIA, H.:

"Sobre el llamado delito financiero" (Notas a una sentencia del T. Supremo).

ORLANDO.:

- "Studi giuridici sul governo parlamentare", en *Archivio giuridico*, 1886.

ORTIZ CALZADILLA, R.:

- "Esquemas de Sistema Fiscal Español", Actualidad Editorial S.A., Madrid, 1991.

ORTS BERENGUER, E.:

- "Compendio de Derecho Penal. Parte Especial", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

PALAO TABOADA, C.:

- "El fraude a la ley en Derecho tributario" (notas para un estudio), en RDFHP núm. 63, volumen XVI, 1966.

- "Ordenanza Tributaria Alemana", Madrid, 1980.

- "Notas a la Ley 25/1995 de 20 de Julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en Estudios Financieros núm. 155, 1996.

PALAZZO, F.:

- "I criteri di riparto tra sanzioni penali e sanzioni amministrative", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

PALOMEQUE LÓPEZ, M.C.:

- "Los delitos laborales en la propuesta de anteproyecto del nuevo Código Penal", en los delitos socioeconómicos, edición de Marino Barbero Santos, Madrid, 1985.

PAPGEORGIU, K.A.:

- "Schaden und Strafe", Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1994.

PARSONS, T.:

- "La estructura de la acción social", I y II, Ediciones Guadarrama, Madrid, 1968.

- "El sistema social", 2ª edición, Biblioteca de la Revista de Occidente, Madrid, 1976.

PEDRAZZI, C.:

- "Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio", Giuffré Editore, Milán, 1955.

- "Odierna esigenze economiche e nuove fattispecie penali" en Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, Fasc. I, Milano, 1975.

- "El bien jurídico en los delitos económicos", en los Delitos socio-económicos, Ed. de Marino Barbero Santos, Facultad de Derecho, Madrid, 1985.

- "Interessi economici e tutela penale", Bene giuridico e riforma della Parte Speciale, Jovene Editore, Nápoles, 1985.

- "Relazione di sintesi", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

PEÑA VELASCO, G.:

- "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", en Crónica Tributaria núm. 53, 1985.

- "Represión penal y Estado de Derecho", Ed. Dirosa, Barcelona, 1976.

- "El nuevo delito fiscal", en Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública núm. 137, volumen XXVIII, septiembre-octubre 1978.

- "La política penal para la propiedad y el orden económico ante el futuro Código Penal Español", en Estudios Penales y Criminológicos", III, Santiago de Compostela, 1979.

- "Sobre los presupuestos y limitaciones de la legislación penal económica", en Estudios Jurídicos en honor del profesor Octavio Pérez Vitoria, Tomo II, Ed. Bosch, Barcelona, 1983.

- "Delitos contra intereses generales o derechos sociales", en RFDUC, monográfico 6, Madrid, 1983-2.

- "Derecho Penal. Parte General", Barcelona, 1986.

- "Derecho Penal. Parte General", 2ª edición corregida, aumentada y puesta al día, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1989.

- "Comentarios al nuevo Código Penal", Aranzadi, Pamplona, 1996.

R.D. 20 DE JUNIO DE 1852. Colección legislativa, 2º Cuatrimestre, 1852.

REYES ALVARADO:

- "Imputación objetiva", Bogotá, 1994.

PEREDA RODRIGUEZ, J.M.:

- "Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español", en Crónica Tributaria núm. 53, 1985.

PEREZ DE AYALA, J.L.:

- "La responsabilidad civil y penal en el fraude tributario", Conference on the Law of the world, Sep. 16-20, Madrid.

PEREZ ROYO, F.:

- "Infracciones y sanciones tributarias", Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972.

- "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal", en Medidas urgentes de reforma fiscal, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.

- "El pago de la deuda tributaria", Revista Española de Derecho Financiero núm. 30, 1981.

- "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

- "Derecho Tributario Sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Estudios Judiciales, volumen 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

- "El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la ley del IRPF", Impuestos, núm. 1, 1994.

- "Derecho Financiero y Tributario". Parte General, 5 edición, Madrid, 1995.

PFAFF, P.:

- "Kommentar zur steuerlichen Selbstanzeige", Duncker & Humblot/Berlin, 1977.

PIETRALUNGA, S.:

- "Principio di colpevolezza, imputabilità e forma dell'elemento soggettivo", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

PIGHI, G.:

- "Colpevolezza ed elemento soggettivo nell'illecito penale amministrativo", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

PIO AGUSTIN CARRASCO:

- "Tratado de las Contribuciones directas de España", Madrid, 1867.

POHL, R.:

- "Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung", ed. Peter Lang, Frankfurt a.M., 1990

POLAINO NAVARRETE, M.:

- "Los elementos subjetivos del injusto en el Código Penal Español", Sevilla, 1972.

- "El bien jurídico en el Derecho penal", Publicaciones de la Universidad de Sevilla núm. 19, 1974.

- "El delito fiscal", Secuencias fallidas de una reforma penal, Estudios Penales y Criminológicos, IX, Universidad de Santiago de Compostela, 1986.

PONT MESTRES, M.:

- "Necesidad de distinguir entre supuestas cuotas no pagadas y cuotas defraudadas en la nueva ley sobre delitos contra la Hacienda pública", en Gaceta núm. 24, Julio 1985.

PORTILLA CONTRERAS, G.:

- "Principio de intervención mínima y bienes jurídicos colectivos", en Cuadernos de Política criminal núm. 39, Edersa, Madrid, 1989.

PRADEL, J.:

- "Droit pénal économique", Paris, 1982.

PULITANO, D.:

- "La teoría del bene giuridico fra codice e Costituzione", en la Questione Criminale, anno VII n.1, Bologna, april 1981.

- "Obblighi costituzionali di Tutela Penale", en Rivista Italiana de Diritto e Procedura Penale, 1983.

- "Bene Giuridico e Giustizia Costituzionale", en Bene Giuridico e Riforma della Parte Speciale (a cura di Alfonso M. Stile), Jovene Editore, Napoles, 1985.

PUPE, I.:

- "Zur Struktur der Rechtfertigung, Beiträge zur Rechtswissenschaft", Müller Juristischer, Heidelberg, 1993.

QUERALT JIMENEZ, J.J.:

- "Derecho Penal Español". Parte Especial, 2 edición (corregida y puesta al día), Ed. Bosch, Barcelona, 1992.

QUINTANO RIPOLLES, A.:

- "Comentarios al Código Penal", Volumen II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1946.

- "Curso de Derecho Penal", Ed. Revista de Derecho Privado, Tomo II, Madrid, 1963.

- "Tratado de la parte especial del Derecho Penal", Tomo III, 2ª edición puesta al día por Carlos García Valdes, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1965.

QUINTERO OLIVARES, G. / MUÑOZ CONDE, F.:

- "La reforma penal de 1983", Barcelona, 1983.

QUINTERO OLIVARES, G.:

- "Los delitos especiales y la Teoría de la participación", 1974.

RICCI, E.F.:

- "Il procedimento di opposizione alla ordinanza ingiunzione", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

RIOS MARTIN, J.C.:

- "Límites constitucionales del Derecho Penal", en Anuario Jurídico y Económico Escurialense, Real Colegio Universitario Escorial M^a Cristina, Época II, número XXVIII, Madrid, 1995.

RIPERT, G.:

- "Le déclin du droit", Paris, 1949.

- "El régimen democrático y el Derecho civil moderno", traducción de José M. Cajicas, Ed. Cajica, Puebla, México, 1951.

RIZ, R.:

- "Le sanzioni pecuniarie amministrative e l'ordinamento penale", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

RODRIGUEZ BERMEJO.:

- "Introducción al estudio del Derecho Financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

RODRIGUEZ DEVESA, J.M. / SERRANO GÓMEZ, I., A.:

- "Derecho Penal Español. Parte Especial", Ed. Dykinson, 17 edición, Madrid, 1994.

RODRIGUEZ DEVESA, J.M^a.:

- "Derecho Penal. Parte Especial", Tomo II, en Antón Oneca y Rodríguez Muñoz, por Rodríguez Muñoz/Jaso Roldán T./ Rodríguez Devesa, J.M^a, Madrid, 1949.

- "Derecho penal español. Parte Especial", Madrid, 1975.

- "El terrorismo fiscal", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículos II y III, Madrid, 1981.

- "Derecho Penal español. Parte Especial", novena edición, Madrid, 1983.

- "Derecho Penal español. Parte Especial", 17 edición, Madrid, 1994.

RODRIGUEZ MOURULLO, G.:

- "El autor mediato en Derecho Penal Español", ADPCP, 1969.

- "Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del Delito fiscal", en Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971

- "Presente y futuro del delito fiscal", Ed. Civitas S.A., Madrid, 1974.

- "El nuevo delito fiscal", en Revista Española de Derecho Fiscal números 15-16, 1977.

- "Derecho Penal. Parte General", Ed. Civitas S.A., Madrid, 1978

- "Los delitos económicos en el proyecto de Código Penal", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículos II y III, Madrid, 1981.

- "El nuevo delito fiscal", en Revista de Derecho Público, Comentarios a la legislación penal dirigidos por Cobo del Rosal, Editoriales de derecho reunidas, Tomo II, Madrid, 1983.

- "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Estudios Judiciales, volumen 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

RODRIGUEZ RAMOS, L.:

- "El <<resultado>> en la teoría jurídica del delito", en CPC, I., 1977.

- "Medidas de seguridad aplicables a las personas jurídicas en el Proyecto de Código Penal", en la Ley, 1980.

- "Compendio de Derecho Penal" (Parte Especial), Ed. Trivium, Madrid, 1987.

ROMANO, M.:

- "Commentario sistematico del Codice Penale", Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1987.

ROMERO, G.:

- "Breves notas sobre el delito culposo en la reforma penal", en RFDUCM núm. 3, 1980.

ROSI, G.C.:

- "La <<solidarietà>> nel sistema dell'illecito amministrativo", en L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

ROSSY, J.M.:

- "El delito fiscal", Ed. Bosch, Barcelona, 1989.

ROXIN, C.:

- "Geld als Objekt von Eigentums- und Vermögensdelikten, in Beiträge zur gesamten Strafrechtswissenschaft". Festschrift für Hellmuth Mayer, Hrsg. von F. Geerds und W. Naucke, Berlin, 1966.

- "Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale", Ed. Walter de Gruyter, Berlin, 1970.

- "Política Criminal y Sistema del Derecho Penal" (trad. e introd. de F. Muñoz Conde), Ed. Bosch, Barcelona, 1972.

- "Über den Rücktritt vom unbeendeten Versuch", Festschrift für Ernst Heinitz zum 70. Geburtstag am 1 Januar 1972.

- "Schuld und Verantwortlichkeit als strafrechtliche Systemkategorien, in Grundlagen der gesamten Strafrechtswissenschaft", Festschrift für Heinrich Henkel zum 70 Geburtstag, Hrsg. von C. Roxin, Berlin-New York, 1974.

- "Problemas básicos del derecho penal" (trad. Luzón Peña, D.M.), Ed. Reus S.A., Madrid, 1976.

- "Sentido y límites de la pena estatal", en Problemas básicos de Derecho Penal, trad. Luzón Peña, Ed. Reus. Madrid, 1976.

-*"Franz. V. Liszt y la concepción político criminal del Proyecto Alternativo"* en Problemas básicos del derecho penal, Ed. Reus, Madrid, 1976.

-*"Reflexiones sobre la problemática de la imputación en el Derecho Penal"*, en Problemas básicos del Derecho Penal, trad. Luzón Peña, Madrid, 1976.

-*"Iniciación al derecho penal hoy"*, (trad. e introd. y notas de Muñoz Conde, F. / Luzón Peña, D.M.), Ed. Universidad de Sevilla, Sevilla, 1981.

-*"Strafrecht, Allgemeiner Teil"*. Tomo I, C.H. Beck, München, 1992.

-*"Strafrecht. Allgemeiner Teil"*, Band I, 2. auflage, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1994.

RUDOLPHI, H.J.:

-*"Die verschiedene Aspekte des Rechtsgutbegriffs"*, en Festschrift für Richard M. Honig, Otto Schwartz & Co. Verlag, Göttingen, 1970.

-*"Los diferentes aspectos del concepto de bien jurídico"*, en Nuevo Pensamiento penal, Revista de Derecho y Ciencia Penal, Ed. Depalma, 1985.

-*"Rechtfertigungsgründe im Strafrecht. Ein Beitrag zur Funktion, Struktur und den Prinzipien der Rechtfertigung"*, Gedächtnisschrift für A. Kaufmann, Carl Heymanns Verlag. München, 1989.

RUIZ VADILLO, E.:

-*"Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal"*, Cuadernos de Documentación, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980.

- "La persona jurídica y el Derecho Penal" (Breves consideraciones críticas), en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1981.

- "Las infracciones y delitos tributarios en la Jurisprudencia", en Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Estudios Judiciales, volumen 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

SABIN, P.H.:

- "L'entreprise et le Droit pénal", Pau, 1981.

SAINZ CANTERO, J.A.:

- "El informe de la Universidad de Granada sobre el proyecto que dió lugar al Código Penal de 1822", Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo XXXII, Fascículo II, 1979.

- "Lecciones de Derecho Penal. Parte General", Tomo I, Ed. Bosch, Barcelona, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

- "Notas de Derecho Financiero". Tomo I, Introducción y Parte General, Volumen II, Madrid, 1967.

- "Sistema de Derecho Financiero I. <<Introducción>>", volumen I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

SAINZ CANTERO, J.A.:

- "El informe de la Universidad de Granada sobre el proyecto que dió lugar al Código Penal de 1822". Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, TomoXX, 1967.

SAIZ Y SAIZ, J.M^a.:

- "En torno al Delito Fiscal", en Crónica Tributaria nº 39/81, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1981.

SAMSON:

- "Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht", Grundfragen, 1983.

- "Steuerstrafrecht", §370, 10 a), en Franzen/Gast/Samson, 1985.

SANCHO ENRIQUEZ:

- "Consideraciones sobre el delito fiscal", en Crónica Tributaria núm. 53, 1985.

SAUER.:

- "Strafrechtslehre", 1955.

SAX, W.:

- "Grundsätze der Strafrechtspflege", Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 2ª ed., Müller Verlag., Heidelberg, 1985.

SCHAFFSTEIN, F.:

- "Tatbestandsirrtum- und Verbotsirrtum", in Festschrift für das Oberlandesgericht Celle, Göttingen, 1961.

SCHLEE:

- "Rechtsgut und Handlungsobjekt beim Tatbestand der Steuerverkürzung", en NJW, 1971.

SCHLÜCHTER, E.:

- "Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht", Tübingen, 1983.

- "Zum Irrtumslehre im Steuerstrafrecht", Wistra, 1985.

SCHMIDT, Eb.:

- "Das neue westdeutsche Wirtschaftsstrafrecht", Beibefte zur Deutscher Rechtszeitschrift, Helf 11, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1950.

- "Empfiehl es sich die Dreiteilung der strafbaren Handlungen beizubehalten? Nach welchen Gesichtspunkten ist das kriminelle Unrecht vom Verwaltungsrecht abzugrenzen?", Niederschriften über die Sitzungen der Grossen Strafrechtskommission, tomo 1, Grundsatzfragen, Bonn, 1956.

SCHNEIDER, V.:

- "Die historische Entwicklung des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung", Dissertation, Universität Köln.

SCHÜNEMANN, B.:

- "La punibilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva europea"

SCLEEH, J.:

- "Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des steuerunehrlichen Verhaltens", FR, 1970.

- "Die Bedeutung der steuerlichen Pflichten für das Steuerstrafrecht", BB, 1971.

SERRANO GOMEZ, A.:

- "Fraude Tributario (Delito fiscal)", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977.

- "Delitos contra la Hacienda Pública" en Actualidad Penal núm. 29, Ed. General de Derecho S.A., Madrid, 1987.

- "Delitos contra la Hacienda Pública", en Actualidad Penal números 28 a 48, Ed. General de Derecho, 1987-2.

SGUBBI, F.:

- "Tutela penale di "interessi diffusi"", en LQC, 1975.

- "Responsabilità penale per ommesso impedimento dell' evento", 1975.

SILVA SANCHEZ, J.M.:

- "El delito de omisión. Concepto y sistema", Barcelona, Bosch, 1986.

- "El delito fiscal en la Jurisprudencia", en Impuestos, I, 1991.

- "El delito fiscal en la Jurisprudencia de los Juzgados y Tribunales de Barcelona", en la Ley núm. 18, 1992.

- "Aproximación al Derecho Penal Contemporaneo", Editorial Bosch, Barcelona, 1992.

- "Blankettstrafgesetze und die Rückwirkung der lex mitior", Bausteine des europäischen Wirtschaftsstrafrechts, Madrid-Symposium für Klaus Tiedemann, Carl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1994.

- "Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en Derecho Español",

SILVELA, L. / SILVELA, E.:

- "El Derecho Penal estudiado en principios y en la Legislación vigente en España", Parte segunda Madrid, 1903.

SINA, P.:

- "Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut", en Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Basilea, Helbing & Lichtengahn, 1962.

- "Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut", Basilea, Helbing & Lichtengahn, 1964.

SOLER ROCH.:

- "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", REDF núm. 25.

STAMPA BRAUN, J.M^º. / BACIGALUPO, E.:

- "La Reforma del Derecho Penal Económico Español", Informe sobre el Título VIII del Proyecto de Código Penal de 1980, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1980.

STAMPA BRAUN, J.M^a.:

- "Introducción a la ciencia del Derecho Penal", Valladolid, 1953.

- "Delito fiscal (posible responsabilidad del asesor fiscal)", en Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 93, 1981.

- "Análisis de la L.O. 2/85 de 29 de abril del delito fiscal", en Gaceta núm. 24, Julio 85.

STIELER:

- "Der Bundesgerichtshof zur Frage des Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht", BB, 1953.

STRATENWERT G.:

- "Derecho penal. Parte General. I." (traducción de Gladys Romero), en Colección de Criminología y Derecho Penal dirigida por Prof. Dr. Manuel Cobo del Rosal, Editorial Edersa, Madrid, 1982.

STRECK.:

- "Zweck und Einsatz der Selbstanzeige", in Steuerkontrolle, Folge 1, herausgeg. von Felix, Köln. 1982.

STRICKRODT, V.G.:

- "Der Gestaltungsauftrag von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht", Festschrift für Walter Schmidt zum 70. Geburtstag, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 1959.

SUAREZ GONZALEZ, C.:

- "Sobre la tipificación del delito contable en el derecho español", comunicación presentada al Congreso <<Hacia un Derecho Penal

Económico Europeo), en Homenaje a Klaus Tiedemann, Univ. Autónoma de Madrid, 1992.

SUAREZ GONZALEZ, P. / HERRERA MOLINA, P.M.:

- "Delito fiscal y Constitución" (a propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990), en CPC núm. 45, 1991.

- "Delitos contra la Hacienda Pública. irretroactividad penal y legalidad" (STS 27/12/1990), en RDFHP núm. 214, 1991.

SUAY HERNÁNDEZ, C.:

- "Los elementos normativos y el error", en ADPCP núm. 44, Fascículo I, 1991.

SUDAU / LAMMERDING.:

- "Steuerstrafrecht", Wirtschaftsstrafrecht einschließlich Verfahrenrecht, 4 ed., Erich Fleischer, Achim, 1982.

SUHR / NAUMANN.:

- "Steuerstrafrecht-Kommentar", 3 Auflage., Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 1977.

SUSAT.:

- "Die Stellung des § 410 Reichsabgabenordnung im Rechtssystem", DStR, 1951.

- "Neue Probleme der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige", DStR, 1952.

TERRADILLOS BASOCO, J.:

- "La satisfacción de necesidades como criterio de determinación del objeto de tutela jurídico-penal", en Revista de la Facultad de Derecho núm. 63, Universidad Complutense, Madrid, 1981.

- "Delitos financieros", en Documentación Jurídica, monográfico dedicado a la propuesta de anteproyecto, volumen 2, Ministerio de Justicia, 1983.

- "Los delitos contra el orden socio-económico en el derecho penal francés. Aspectos generales", en los delitos socioeconómicos, Edición de Marino Barbero Santos, Universidad de Madrid, Facultad de derecho, Madrid, 1985.

- "Constitución y ley penal. La imposible convergencia", en RFDUCM, monográfico 11, Madrid, 1986.

TERSTEGEN, W.O.W.:

- "Steuerstrafrecht einschl. Verfahrenrecht", Köln, 1956.

TIEDEMANN, K.:

- "Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht", J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1969.

- "Zur legislatorischen Behandlung des Verbotsirrtum im Ordnungswidrigkeiten- und Steuerstrafrecht", ZStW, 1981.

- "Literaturbericht zum Nebenstrafrecht einschließlich Ordnungswidrigkeitenrecht", ZStW, 1982.

- "Poder económico y delito" (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Ed. Ariel, Barcelona, 1985.

- "NJW", 1988.

- "Lecciones de Derecho Penal Económico" (comunitario, español, alemán), PPU, Barcelona, 1993.

- "El concepto de Derecho Económico, de Derecho Penal Económico y de delito Económico".

- "Nebenstrafrecht einschliesslich Ordnungswidrigkeitenrecht" (literaturbericht), ZStW, 82.

TORÍO LÓPEZ, A.:

- "Naturaleza y ámbito de la teoría de la imputación objetiva", en ADPCP, 1986.

TROEGER-MEYER:

- "Steuerstrafrecht", Anm. III, 3 auflage Fachverlag für Wirtschafts-und Steuerrecht, Stuttgart, 1957.

TURIEL SANDIN, F.:

- "Gestión tributaria y fraude fiscal" en Crónica Tributaria núm. 59, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1989.

VALLE MUÑIZ, J.M.:

- "El delito de estafa", Ed. Bosch, Barcelona, 1989.

VEGA RUIZ, J.A.:

- "Los delitos económicos", en la Ley, volumen 3, 1985.

VERGINE, A. L.:

-*"La commisurazione della sanzione amministrativa"*, en *L'illecito penale amministrativo verifica di un sistema*, Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1987.

VIADA Y VILLASECA, S.:

-*"Código Penal reformado de 1870"*, Tomo II, edición cuarta, Madrid, 1980.

VILA MAYO, J.M.:

-*"El nuevo delito fiscal"*, en *la Ley*, volumen 3, 1985.

VILADAS JENÉ, C.:

-*"Propuesta de anteproyecto de Código Penal y delincuencia económica"*, en *V Jornadas de profesores de derecho penal, Revista de la Facultad de derecho de la Universidad Complutense*, monográfico 6, Madrid, 1983.

VOLK,:

-*"Tat und Tatentdeckung bei fortgesetzter Steuerhinterziehung"*, *DStZ*, 1987.

VON LISZT, F.:

-*"Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopädie der Rechtswissenschaft"*, *ZStW*, T. VIII., 1888.

-*"Über den Einfluss der soziologischen und anthropologischen Forschungen und die Grundbegriffe des Strafrechts"*, en *Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze*, T.II., Berlin, 1905.

- "Der Zweckgedanke im Strafrecht", en Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze, T.I., Berlin, 1970.

- "Tratado de derecho penal", traducción de Luis Jimenez de Asua, Instituto Editorial Reus, Tomo III., Madrid, 1917.

WAGNER:

- "La scienza delle finanze", en Biblioteca dell' economista, serie 3ª, volumen X, 1891.

WARDA, H-G.:

- "Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen", Berlin, 1955.

WASSMANN.:

- "Die Selbstanzeige im Steuerrecht", Kommentar zu § 371 AO mit Rechtsprehungsanhang, Stuttgart, 1991.

WELZEL, H, H.:

- "Der Irrtum über die Rechtmäßigkeit der Amtsausübung", JZ, 1952.

- "Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht I", NJW, 1953.

- "Die Regelung von Vorsatz und Irrtum im Strafrecht als legislatorisches Problem", ZStW 67, 1955.

- "Das Deutsche Strafrecht. Eine systematische Darstellung", 11ª edición, Ed. Walter de Gruyter, Berlin, 1969.

- "Studien zum System des Strafrechts" en Abhandlungen zum Strafrecht und Rechtsphilosophie. Walter de Gruyter, Berlin-Nueva York, 1975.

- "Derecho Penal alemán. Parte General", 2 edición, traducido por Juan Bustos y Sergio Yañez, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1976.

WESSELS, J.:

- "Derecho Penal. Parte General". Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980.

WOLF, E.:

- "Strafrechtliche Schuldlehre". Teil I., J. Bensheimer, Mannheim-Berlin-Leipzig, 1928.

- "Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem", en Festgabe für Reinhard Frank zum 70. Geburtstag, reimpresión de la ed. de Tubinga, Scientia Verlag Aalen, 1969.

YUSTE GRIJALBA, J.L.:

- "Consideraciones acerca de la infracción tributaria y sus formas delictivas", Manuales de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1966.

ZIPF, H.:

- "Introducción a la política criminal", trad. de Miguel Izquierdo Macías Picavea, Ed. Edersa, Madrid, 1979.

ZUGALDIA ESPINAR, J.M.:

- "Conveniencia político-criminal e imposibilidad dogmática de revisar la fórmula tradicional *societas delinquere non potest*", en Cuadernos de Política Criminal núm. 11, 1980.

- "Capacidad de acción y capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas", en CPC núm. 53, 1994.